Die Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der
Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

Vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Ernst Wagner
aus Frankfurt a. M.

1934

von Münchowsche Universitäts-Druckerei Otto Kindt GmbH. in Gießen

1. Referent: Privatdozent Dr. J. Fritz

2. Referent: Professor Dr. W. Kalveram

Tag der mündlichen Prüfung: 28. Juli 1933

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen lieben Eltern in Dankbarkeit gewidmet!

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung. 5

Aufgaben und Zweck der Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung 5

Hauptteil I: Der Lohn als Kostenfaktor 7

A. Die Kostenfaktoren 7
B. Der Lohn als Kostenfaktor in der Kalkulation 9
1. Lohnhöhe in Beziehung zur Preisbildung 9
2. Das Verhalten der Lohnkosten zum Beschäftigungsgrad 10
3. Direkte und indirekte Löhne in der Kalkulation 10
C. Die interne Verrechnung des Lohnaufwandes 11
1. Erfassung des Lohnaufwandes und seine Umlegung auf Kostenstellen 11
2. Fehlerquellen in der unrichtigen Erfassung und Verteilung 13
3. Folgen unrichtiger Erfassung und Verteilung 13
D. Die Verbuchung der Löhne in der kaufmännischen Buchhaltung . . . 14

Hauptteil II: Die Lohnabrechnung und Lohnverbuchung als Revisionsobjekte 15

A. Einstellung und Entlassung der Arbeiter 16
B. Zeit- und Leistungskontrolle 18
C. Die Technik der Löhnung 22
1. Lohnfeststellung 22
2. Lohnauszahlung 31
D. Die Technik der Verbuchung der Löhne 32
1. Verbuchung in der Lohnbuchhaltung 32
2. Verbuchung in der Statistik 32
3. Verbuchung in der kaufmännischen und Betriebsbuchhaltung . . . 36

Hauptteil III: Die Fehlerquellen 37

A. Fehlerquellen in der Einstellung und Entlassung der Arbeiter 38
B. Fehlerquellen in der Zeit- und Leistungskontrolle 39
C. Fehlerquellen in der Technik der Löhnung 42
D. Fehlerquellen in der Technik der Verbuchung 44

Hauptteil IV: Die Revisionstechnik 47

A. Vorbereitung der Revision 47
1. Umfang der Revision 47
2. Organisation des Lohnwesens 48
3. Revisionsplan 48
B. Ausführung der Revision 50
1. Revision der Lohnabrechnung 50
a) Materialbeschaffung 50
b) Prüfung des Materials 50
2. Revision der Lohnverbuchung 53
a) Prüfung der Auszahlung 53
b) Prüfung der Verbuchung 54
C. Revisionsbericht 55

Schluß: Die Bedeutung der Revision des Lohnwesens für die Unternehmung 56

Literaturverzeichnis 58

EINLEITUNG.

Aufgaben und Zweck der Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung.

Die Fortschritte der betriebswirtschaftlichen Lehre in den letzten Jahrzehnten blieben auf die Praxis nicht ohne Einfluß. Den betriebswirtschaftlichen Untersuchungen und Erkenntnissen ist es zu verdanken, daß das Rechnungswesen der Unternehmungen stark verbessert und ausgebaut wurde, wodurch es sich zu einem Instrument entwickelte, das die durch inner- und außerbetriebliche Bewegungsvorgänge hervorgerufenen Veränderungen zu messen imstande ist.

Die hierzu nötige Darstellung abgelaufener Wirtschaftsvorgänge liefert dem Wirtschaftsführer wertvolles Material, das ihm die Möglichkeit bietet, die Entwicklung einer Unternehmung kritisch zu betrachten und die Auswirkungen der wirtschaftlichen Tätigkeiten zu verfolgen.

Voraussetzung hierfür ist das reibungslose Arbeiten der einzelnen Teile des Rechnungswesens miteinander, was nur durch eine ausgebaute Organisation zu erreichen ist. Durch die starken rechnungsmäßigen Verflechtungen der einzelnen Betriebsvorgänge erhält ein jeder eine erhöhte Bedeutung, weil etwaige Fehler sich zwangsläufig auf Grund der organisatorischen Verknüpfung fortsetzen. Beispielsweise bleibt unrichtige Kostenerfassung nicht nur eine Angelegenheit der Buchhaltung, sie wirkt sich in der Statistik und vielleicht in verstärktem Maße in der Selbstkostenrechnung aus.

Mit zunehmender Komplizierung des gesamten Betriebsapparates hat sich deshalb die Notwendigkeit herausgestellt, Maßnahmen zu treffen und Einrichtungen zu schaffen, die geeignet sind, den Gesamtkomplex eines Wirtschaftsbetriebes in seiner Tätigkeit zu überwachen, und den richtigen Ablauf der Einzelvorgänge zu überprüfen. Mittel hierzu sind die Betriebskontrolle und die Revision.

Es soll hier nicht auf den Streit der Lehrmeinungen bezüglich der Begriffe Kontrolle und Revision eingegangen, sondern nur die wichtigste Literatur aufgeführt werden[1].

---

1. Flörsheim, Revision und Kontrolle.
   Gerstner, Revisionstechnik.
   Großmann, Grundriß der Betriebswirtschaft.
   Leitner, Die Kontrolle, Revisionstechnik und Statistik in kaufm. Unternehmungen.
   Linhardt, Die Kontrolle im Bankbetrieb.
   Meltzer, Deutscher Revisorenspiegel.
   Schreier, Kontrolle und Revision.
   Stern, Buchhaltungslexikon.
   Ziegler, Bücher- und Bilanzrevision.

Für die Zwecke dieser Arbeit genügt es, darauf hinzuweisen, daß unter Kontrolle meist eine betriebsverbundene Einrichtung verstanden wird, die durch Einbau in die Gesamtorganisation als mehr oder weniger zwangsläufige Institution die Betriebsführung überwacht.

Ihr gegenüber steht die Revision als externe Einrichtung, die zeitweilig die Rechnungslegung und Organisation eines Betriebes einer kritischen Untersuchung zu unterziehen hat. Ihr Zweck ist die nachträgliche Ermittlung von Fehlern, außerdem die Erlangung der Kenntnis von Betriebseinzelheiten sowie eines Überblickes über den Betrieb als Organismus und die Beobachtung von Wirtschaftsvorgängen, um daraus das für die Unternehmung zur Wahrung des ökonomischen Prinzipes Zweckmäßige abzuleiten.

Eine Revision, die dieses Ziel erreichen will, darf nicht im Formalen stecken bleiben, sondern muß die Betriebsführung auf ihre Richtigkeit hinsichtlich der betriebswirtschaftlichen Erfordernisse überprüfen; sie muß das Ineinandergreifen der einzelnen Teile des Betriebes beobachten, um so zu einer richtigen Beurteilung des Ganzen zu kommen.

Einen wichtigen Teil innerhalb des Rechnungswesens eines Betriebes bildet die Lohnabrechnung und Lohnverbuchung. Es soll in der vorliegenden Arbeit gezeigt werden, wie sich die Revision dieses Teilgebietes der Rechnungslegung zu vollziehen hat.

Es wird im nächsten Abschnitt dargelegt werden, welche Bedeutung dem Lohn als Kostenfaktor zukommt. Diese Bedeutung verlangt, daß die buchhalterische und kalkulatorische Behandlung der Löhne einwandfrei und richtig durchgeführt wird. Das Hauptaugenmerk ist dabei auf die richtige primäre Erfassung der Löhne zu richten. Zu ihr gehören die Zeit- und Leistungskontrolle, die Lohnfeststellung und Lohnauszahlung. Dieser Aufgabenkreis der Löhnung wird im Sinne dieser Arbeit als Lohnabrechnung bezeichnet. Der Erfassung folgt dann zeitlich die buchhalterische Darstellung der Vorfälle, die eine besondere Technik erfordert und gemäß der Themastellung unter Lohnverbuchung in den für die Betriebsführung wesentlichen Gruppierungen behandelt wird.

Lohnabrechnung und Lohnverbuchung sind in die gesamte Betriebsorganisation eingegliedert. Bei der Durchführung der Revision ist also auch auf die Zweckmäßigkeit der Organisation zu achten, weil sie für die Beurteilung des Fragenkomplexes eine wichtige Rolle spielt. Ist die Organisation mangelhaft, dann wird das der Lohnabrechnung zugrunde liegende Material unvollkommen sein und hierdurch ein falsches Lohnergebnis hervorgerufen werden. Die Auswirkungen dieser Tatsachen auf die Selbstkostenrechnung und die gesamte Betriebsführung wird im nächsten Abschnitt dargestellt.

Die Revision der Lohnabrechnung hat damit zu beginnen, die Unterlagen für die Lohnausrechnung auf ihre Richtigkeit hin zu untersuchen. Die Kenntnis der Stellung des Lohnes als Kostenfaktor ist bei der kritischen Prüfung des Materials unerläßlich, weil es sich hier nicht nur darum handelt, Formfehler aufzudecken, sondern weil sich gegebenenfalls der Revision Maßnahmen anschließen müssen, die in das Leben der Unternehmung eingreifen. An das rein detektive Verfahren der Fehlerermittlung knüpfen damit Maßnahmen an, die eine Erhöhung der Wirtschaftlichkeit zum Ziele haben, die also nicht Vergangenes richtigstellen, sondern für die Zukunft bedeutsam werden.

HAUPTTEIL I.

Der Lohn als Kostenfaktor.

A. Die Kostenfaktoren.

Jede Erstellung einer Leistung ist nur durch Kosteninvestierung möglich. Aus diesem Grunde definiert Schmalenbach die Kosten als „die in der Selbstkostenrechnung anzusetzenden Werte der für eine Leistung verzehrten Güter“ [2]. Nach Schmidt „sind alle Güter, Nutzungen und Dienste, die für die Erzeugung eines Produktes aufgewendet werden, Kosten“. In beiden Erklärungen ist das charakteristische Merkmal für den Kostenbegriff der Verzehr. Tatsächlich läßt sich ein neues Produkt nur unter Verbrauch anderer Stoffe herstellen. Alle materiellen Güter, die zur Herstellung eines Erzeugnisses verbraucht werden, sind ohne weiteres Produktions- oder Kostenfaktoren; aber auch die Arbeit, mit deren Hilfe ein neues Produkt erstellt wird, ist Kostenfaktor. Allerdings wird mit Material und Arbeit allein in den seltensten Fällen ein Erzeugnis hervorgebracht werden können, es bedarf zu ihrer Verbindung noch des Kapitals, von dem gewisse Teile jeweils in das Produkt überfließen. Demnach kann man unterscheiden in Arbeitskosten, Materialkosten und Kosten der Kapitalnutzung.

Den Arbeits- und Materialkosten kommt insofern eine besondere Bedeutung zu, weil es das Bestreben sein muß, sie möglichst genau zu erfassen, da sie meist die Verrechnungsgrundlage für diejenigen Kosten bilden, die bei der Herstellung eines Produktes nicht für die Einheit erfaßt werden können, sondern Gemeinkosten darstellen. Hierauf wird in einem späteren Abschnitt noch einzugehen sein.

Es soll hier die Einteilung der Kosten durch Mellerovicz [3] angeführt werden, der folgendermaßen gliedert:

1. Anlagekosten.
2. Betriebskosten.

Die Anlagekosten, die auch Kapitalkosten genannt werden, sind die Kosten der Betriebsbereitschaft, also vor allem die Kapitalverzinsung und die Abschreibung. Zu den Betriebskosten sind zu rechnen

a) die Kosten des Betriebsmaterials,
b) die Arbeitskosten,
c) die Kosten der Fremdleistungen.

Eine Einteilung der Kosten nach Güterarten nimmt Lehmann vor und kommt dabei zu folgender Gliederung:

---

2. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. S. 9.
3. Mellerovicz, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre der Unternehmung. S. 87.

1. Kosten für Verbrauchsgüter oder Materialkosten.
2. Kosten für Entwertung von Gebrauchsgütern oder Abschreibungs- bzw. Amortisationskosten.
3. Kosten für persönliche Leistungen oder Arbeitskosten.
4. Kosten für die Nutzung dauerhafter Güter bzw. für die Nutzung des Kapitals oder Verzinsungskosten.
5. Kosten, die durch Außendienste oder Außenlasten bedingt sind und welche Mischkosten genannt werden [4].

Die Stellung der Arbeitskosten innerhalb der anderen Kostenfaktoren ergibt sich aus der Tatsache, „daß sämtliche Kosten sich rückwärts bei den jeweilig vorgeschalteten Lieferbranchen in Lohn auflösen lassen, abgesehen von Kosten für Kapitalausnutzung" [5]. Hieraus ergibt sich auch die Bedeutung des Lohnes als Kostenfaktor. Die Kosten der sonstigen persönlichen Dienstleistungen, Gehälter der Beamten einschließlich der Vergütungen an die Leiter der Unternehmung treten demgegenüber stark in den Hintergrund. Sie sollen deshalb im folgenden auch nicht Gegenstand der Erörterung sein.

Die Einteilung der Kosten nicht nach Kostenarten, sondern auf Grund ihrer Beziehung zum Produkt, resp. nach ihrem Verhalten bei verschiedenen Produktionsgraden, kann als bekannt vorausgesetzt werden. Die Probleme, die in diesem Zusammenhang hinsichtlich der Lohnkosten auftreten, werden in den folgenden Abschnitten noch zu erörtern sein.

Das Vorherrschen einer der Kostenfaktoren Lohn, Material oder Kapital im Produktionsprozeß einer Unternehmung gibt dieser ihr besonderes Gepräge. So gibt es Betriebe, deren hauptsächlichste Kosten Rohstoffkosten sind, während bei anderen mit starkem Kapitalbedarf die Zins- und Abschreibungskosten besonders groß sind. Andererseits können wieder die Arbeitskosten stark hervortreten, so daß diese für die Unternehmung charakteristisch sind.

Hiernach pflegt man zu unterscheiden in Betriebe, die

1. rohstoffbedingt
2. kapitalbedingt
3. arbeitsbedingt

sind. Daneben kommen häufig Mischformen vor, d. h. Betriebe, bei denen nicht ein Kostenfaktor, sondern mehrere in Gemeinschaft besonders ausgeprägt sind.

Diese Tatsachen verdienen besonders hervorgehoben zu werden, weil das Vorherrschen eines Kostenteils dem Rechnungswesen und insbesondere der Kalkulation ihr besonderes Gepräge verleiht. Arbeitsintensive Betriebe müssen z. B. das Hauptgewicht ihrer Selbstkostenrechnung auf die exakte Verrechnung der Löhne legen, weil von ihr die Wirtschaftlichkeit der gesamten Unternehmung abhängt.

---

4. Lehmann, Die industrielle Kalkulation. S. 72.
5. Mahlberg, Lohn und Zins als Grundkosten R.K.W. Veröffentlichungen Nr. 80. S. 125.

B. Der Lohn als Kostenfaktor in der Kalkulation.

Für die Unternehmung treten nun zwei Fragenkomplexe auf, ein externer und ein interner. Es handelt sich einmal um die zu zahlende Lohnhöhe, die zwar der einzelne Unternehmer nicht bestimmen kann, und die im ganzen gesehen die Preise der Endprodukte weitgehend beeinflußt. Das interne Problem dagegen setzt die tatsächlich zu zahlenden Lohnkosten als unabänderlich voraus, hier handelt es sich im wesentlichen um die richtige Erfassung und rechnerische Behandlung für die Zwecke der Preisfixierung.

Vom revisionstechnischen Standpunkt aus, und hierauf legt diese Arbeit besonderen Wert, interessieren vor allem die inneren Betriebsvorgänge. Trotzdem erscheint es unerläßlich, daß auch die allgemeinwirtschaftlichen Erscheinungen nicht aus dem Auge verloren werden. Auch der Revisor muß sich über die großen Zusammenhänge klar sein, will er nicht im rein Technischen stecken bleiben.

1. Lohnhöhe in Beziehung zur Preisbildung.

Die Bedeutung des Lohnes für die Preisbildung wurde in der letzten Zeit durch Schmidt und Mahlberg gewürdigt. Schmidt hat in einem Aufsatz, „Elastische Lohnpolitik“ [6] die Vorteile richtiger Lohnpolitik für die Gesamtwirtschaft dargelegt. Die Höhe der von der Unternehmung zu zahlenden Löhne darf sich nicht nach politischen Merkmalen richten, wie dies durch das Tarifwesen in den letzten Jahren fast immer der Fall war, sondern es muß derjenige Lohn bezahlt werden, der sich durch Angebot und Nachfrage auf dem Markte ergibt. Auf die Dauer gesehen, ist nur eine Lohnbildung haltbar, bei der auch die Rentabilität der Unternehmung gesichert ist. „Vor zu niedrigen Lohnangeboten seitens der Unternehmer ist der Arbeitende durch die Konkurrenz der Unternehmer geschützt, von denen jeder seinen Gewinn durch Mehrproduktion erhöhen will, was er nur kann, wenn er mehr Arbeiter jeder Art beschäftigt“ [7].

Es ist notwendig, daß sich Arbeiter und Unternehmer zum Prinzip des Leistungslohnes bekennen, denn nur die aufgewendete Leistung wird dem Unternehmer im Preise der Produkte zurückerstattet. Prämien- und Akkordlohnsysteme sind Mittel zur Verrechnung nach Leistungen.

Zu verlangen ist fernerhin, daß bei der Fixierung der Lohnhöhe nicht der nominale Lohn, sondern der Reallohn maßgeblich ist. „Ziel aller Lohnpolitik muß die Erhöhung des Reallohnes sein“ [8]. Hierdurch wird eine verstärkte Bedürfnisbefriedigung der Lohnempfänger möglich, die eine Steigerung der Gütermengen erfordert.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkte aus ist die Tatsache wichtig, daß die Lohnkosten, wie sie in den letzten Jahren auftraten, in die Selbstkostenrechnung der Betriebe eine gewisse Unelastizität gebracht haben, die zum Teil die Existenz der Unternehmungen gefährdete [9].

---

6. Schmidt, Z.f.B. VIII. Jahrgg. 1931, Heft 10, S. 766 ff.
7. Schmidt, a. a. O. S. 769.
8. Schmidt, a. a. O. S. 770.
9. Kalveram, Elastizität der Betriebsführung. Z.f.B. VIII. Jahrg. 1931. S. 710.

2. Das Verhalten der Lohnkosten zum Beschäftigungsgrad.

Bezüglich der inneren Verrechnung unterscheidet man Lohnkosten, die direkt in das zu fertigende Produkt eingehen, die also werterhöhend wirken, und solche, die nur Hilfscharakter haben. Die ersteren nennt man in der Praxis und teilweise auch in der Literatur „produktive" Löhne. Besser wäre die Bezeichnung direkte Löhne, während die Hilfslöhne dann entsprechend indirekte Löhne genannt werden müßten.

Die kalkulatorische Behandlung der direkten Löhne verursacht meist keine Schwierigkeiten, weil sie den Produkten ohne weiteres zugeschlagen werden können, während die Verteilung der indirekten Löhne, wie der Gemeinkosten überhaupt, eine besondere Rechnung, durch welche die Höhe der Zuteilung ermittelt wird, notwendig machen.

Bevor hierauf näher eingegangen werden kann, muß noch das Verhalten der Lohnkosten zum Beschäftigungsgrad untersucht werden. Es kann dabei die Bedeutung des Beschäftigungsgrades überhaupt, sowie das Verhalten der Lohnkosten bei schwankender Beschäftigungsgröße als bekannt vorausgesetzt werden. Wichtig für uns ist die Tatsache, daß ein Teil der Lohnkosten proportionalen, ein anderer Teil fixen Charakter trägt. Die Unterscheidung nach direkten und indirekten Lohnkosten dürfte sich häufig mit dem Verhalten der Kosten bei wechselndem Beschäftigungsgrad decken, insofern, als die direkten Löhne annähernd im gleichen Verhältnis wie der Beschäftigungsgrad steigen und fallen, während sich die indirekten Lohnkosten innerhalb gewisser Grenzen konstant verhalten. Allerdings kann es auch vorkommen, daß in den direkten Lohnkosten fixe Bestandteile enthalten sind, je nachdem, welches Lohnsystem zur Anwendung gebracht wird. So hat der Zeitlohn mehr den Charakter des fixen, der Stücklohn des proportionalen, die Prämienlöhne des degressiven Aufwandes, bezogen auf die Gesamtproduktion. Die Kenntnis dieser Tatsachen ist für eine richtige Betriebsgebarung unerläßlich. Es muß in einem Unternehmen das Bestreben vorherrschend sein, die fixen und proportionalen Kostenelemente durch solche mit degressivem Charakter zu ersetzen.

3. Direkte und indirekte Löhne in der Kalkulation.

Die proportionalen Lohnkosten stellen bezüglich ihrer Behandlung in der Selbstkostenrechnung kein Problem dar, da auf das Einzelprodukt bezogen der Kostenanteil fix ist. Anders ist es bei den fixen Lohnkosten, also insbesondere bei den indirekten Löhnen. Hier treten zwei Fragenkomplexe auf: Einmal die interne Verrechnung dieser Gemeinkosten, d. h. die richtige Verteilung auf die einzelnen Produkte. Sofern der Betrieb nur eine einzige Güterart herstellt, so daß also die Divisionskalkulation Anwendung finden kann, spielt die Frage der Verteilung keine Rolle. Häufiger finden sich aber die Betriebe, deren Selbstkostenrechnung auf der Zuschlagskalkulation beruht, und hier ist die richtige Verteilung auf die Leistungseinheit nur durch die Einführung der Kostenstellenrechnung gewährleistet. Ebenso wie alle anderen Gemeinkosten müssen dann die indirekten Löhne durch Schlüsselung auf die einzelnen Kostenstellen überführt werden. Es ist nicht einfach, den richtigen Verteilungsschlüssel zu finden, und die Praxis läßt sich hier häufig von ge-

fühlsmäßigen Momenten leiten. Man kann wohl sagen, daß bezüglich der Kostenverteilung die Verhältnisse in jeder Branche und sogar in jeder Unternehmung anders gelagert sind. Eine allgemeine Anweisung kann hier also nicht gegeben werden. Wichtig ist jedoch festzustellen, daß der Beurteiler die Theorie dieser Verrechnungsmöglichkeiten beherrschen muß. Es sei an dieser Stelle auf die Untersuchungen von Henzel (Kostenverrechnung und Kostenverteilung) hingewiesen.

Die zweite Frage, die bei der kalkulatorischen Behandlung der indirekten Lohnkosten auftritt, steht im Zusammenhang mit dem Beschäftigungsgrad. Grundsätzlich sollen die aufgewandten Kosten durch den Gegenwert, der beim Verkauf des Produktes erzielt wird, wieder in die Unternehmung zurückfließen. Bei Vollbeschäftigung ist dieses Prinzip zweifellos richtig, und die Kalkulation hat dann die Aufgabe, den gesamten Wertverzehr während des Produktionsprozesses zu ermitteln, um darauf die Verkaufspreise aufzubauen. Bei sinkendem Beschäftigungsgrad wirken sich aber die fixen Kosten im Einzelprodukt progressiv, d. h. kostenerhöhend aus. Das bedeutet, daß die Kalkulation einen höheren Selbstkostenpreis ermittelt, weil sich die feste Kostensumme auf eine kleinere Anzahl von Produkten verteilt. Nun kann aber nicht unterstellt werden, daß die Unterbeschäftigung werterhöhend wirkt, es liegt also auch keine Veranlassung vor, die Verkaufspreise zu erhöhen, wie es die Praxis häufig tut. Dieses Vorgehen wirkt im Sinne eines weiteren Absinkens des Umsatzes und damit des Produktionsgrades und ist aus preispolitischen Gründen abzulehnen. Es gilt hier für die fixen Lohnkosten das Gleiche, was Kalveram für die Abschreibung bei schwankendem Beschäftigungsgrad empfohlen hat, nämlich, daß „das herzustellende Produkt nur den durch seine Erzeugung verursachten Kostenverzehr tragen soll“ [10].

C. Die interne Verrechnung des Lohnaufwandes.

1. Erfassung des Lohnaufwandes und seine Umlegung auf Kostenstellen.

Die interne Verrechnung der Lohnkosten setzt voraus, daß diese richtig erfaßt sind. Diese Erfassung geschieht primär in der Buchhaltung auf den Kostenartenkonten. Im Gegensatz zu anderen Kosten, wie z. B. Abschreibungen oder verrechnete Zinsen, bietet die vollständige Erfassung der Lohnkosten, sowohl der direkten als auch der indirekten, keine Schwierigkeiten. In den meisten Fällen entsteht der Aufwand durch eine gleichzeitige Ausgangsbuchung auf einem Bestandskonto, so daß eine gewisse Zwangsläufigkeit vorhanden ist. Zu beachten sind diejenigen Fälle, bei denen der Aufwand in dieser, die Zahlung aber in der nächsten Periode liegt oder umgekehrt.

Erste Erfassung und Verbuchung sind sehr eng miteinander verknüpft, so daß das im Abschnitt D (siehe S. 14) über die Verbuchung Gesagte im gleichen Maße für die Erfassung gilt.

Die Umlegung des Kostenaufwandes auf die Kostenträger ist abhängig von der Organisation des Lohnwesens, die ihrerseits von der Produktionsart

---

10. Kalveram, Die Abschreibung in der Kalkulation. R.K.W. Veröffentlichungen Nr. 80. S. 137.

bestimmt wird. Sie ist verschieden bei Einzel- und Massenfabrikation, auch spielt die Entlohnung nach Zeit- oder Stücklohn eine Rolle. Die Erfassung des Lohnes im Betrieb, die Beschaffung der Buchungsunterlagen, die Trennung nach Einzel- und Hilfslohn wird in einem späteren Abschnitt noch dargelegt. Hier soll vorausgeschickt werden, daß die Organisation des Lohnwesens so ausgebaut sein muß, daß eine richtige Zusammenfassung und Ermittlung der zu verbuchenden Endzahlen auf Grund der von dem Betrieb zu liefernden Unterlagen möglich ist, so daß die Lohnkonten mit den tatsächlichen Aufwendungen belastet werden.

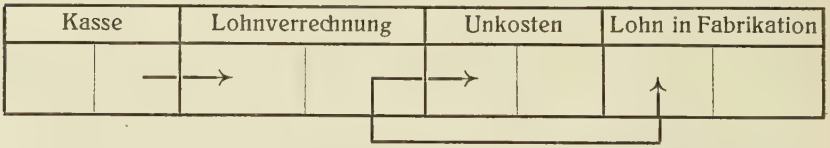
Bei Herstellung eines einzigen Massenerzeugnisses wird das Lohnkonto direkt über Gewinn- und Verlustkonto abgeschlossen, die Summen dieses Kontos können ohne weiteres übernommen werden, weil in der Selbstkostenrechnung die Divisionskalkulation Anwendung findet.

Dort aber, wo die Kalkulation wesentlich erschwert wird durch die Produktion mehrerer Erzeugnisse, tut der Betrieb gut daran, durch eine differenzierte Verbuchung des Lohnaufwandes der Kalkulation vorzuarbeiten. Mittel hierzu ist die Errichtung mehrerer Konten, wobei zu unterteilen ist einmal nach Konten für direkte Löhne und für Löhne mit Gemeinkostencharakter. Die direkten Löhne sind, besonders wenn sie allein oder zusammen mit dem Material in der Kulkulation als Zuschlagsbasis dienen, auf besondere Konten der einzelnen Haupt- und Hilfsbetriebe aufzuteilen. Die Konten wären gemäß den vorhandenen Kostenstellen zu errichten.

Die indirekten Löhne gehen auf ein besonderes Konto, um von hier aus nach einem bestimmten Schlüssel auf die Kostenstellenkonten aufgeteilt zu werden. Sie finden die gleiche Behandlung wie die Gemeinkosten.

Weiterhin kann unterschieden werden nach direkten Löhnen in Fabrikation und in abgerechneten Erzeugnissen. Peiser (Grundlagen der Betriebsrechnung, Berlin 1923, S. 158), der diese Verrechnung dargestellt hat, geht hierbei folgendermaßen vor:

Der Gesamtbetrag der von der Lohnabteilung ausgezahlten Löhne wird auf einem „Lohnverrechnungskonto" verbucht. Die indirekten Löhne werden einem „Unkostenverrechnungskonto" belastet, die direkten Löhne dem „Lohnkonto in Fabrikation". Praktisch ergibt sich folgende Verbuchung:



Die Weiterbehandlung erfolgt analog der bereits geschilderten Methode so, daß die Summe des Unkostenverrechnungskontos über die verschiedenen Kostenstellenkonten verteilt und damit aufgelöst wird.

Die Nachkalkulation rechnet an Hand der Lohnabrechnungsunterlagen die fertiggestellten Aufträge ab. Sie belastet die Abrechnungskonten und entlastet das „Lohnkonto in Fabrikation". Unter Abrechnungskonten versteht man hierbei

1. das „Erlöskonto Lohnverbrauch“ für Ablieferungen an Abnehmer
2. das „Vorratsumsatz-Konto“ für Vorratslieferungen
3. die Anlagekonten oder Konten für Arbeiten des eigenen Betriebs.

Hierdurch wird erreicht, daß das Lohnverrechnungskonto die noch nicht abgerechneten Lohnentnahmen ausweist, während das Lohnkonto in Fabrikation die in den Halbfabrikaten steckenden Löhne aufzeigt.

Je genauer die kontenmäßige Aufzeichnung des Lohnaufwandes durchgeführt wird, desto exakter wird die Kalkulation die Selbstkostenpreise ermitteln können. Insbesondere bei der Ermittlung der Kalkulationszuschläge ist eine starke Kontengliederung eine wichtige Hilfe für die Selbstkostenrechnung.

2. Fehlerquellen in der unrichtigen Erfassung und Verteilung.

Wenn jedes Produkt nur den Anteil der Kosten zu tragen hat, der ihm zukommt, dann setzt dies voraus, daß es praktisch möglich ist, die Verrechnung der Kosten auf die Kostenträger einwandfrei durchzuführen. Für die Divisionskalkulation kann dies ohne weiteres zugegeben werden. Anders ist es bei der Zuschlagsrechnung. Auch hier ist es möglich, den Anteil des direkten Lohnes am einzelnen Produkt zu ermitteln, für die Löhne mit Gemeinkostencharakter ist dies aber nicht gewährleistet. Die Zuteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger mit Hilfe eines Zuschlages auf die Einzelkosten setzt voraus, daß der Zuschlagssatz richtig errechnet werden kann. Dieser kann aber nur annähernd richtig sein, weil er aus einer Periode stammt, die der Vergangenheit angehört. Hier liegt für die Kalkulation eine Fehlerquelle, die nie ganz ausgeschaltet, wohl aber durch gute Betriebspolitik gemildert werden kann. Die Rechnung mit Hilfe eines Zuschlagssatzes, der aus der Vollbeschäftigung gewonnen wurde, wäre ein Mittel hierzu.

Neben die Fehlermöglichkeiten, die aus der Zuschlagsrechnung heraus erwachsen, treten noch diejenigen, die aus der Organisation des Abrechnungswesens entstehen. Wenn auch, wie dargestellt, die Fehlerquellen bei der Erfassung der Lohnkosten gering sind, so können doch bei der Verteilung der indirekten Kosten Mängel auftreten, die die Kalkulation ungünstig beeinflussen. Die Aufteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen kann nach verschiedenen Methoden durchgeführt werden. Je genauer die Methode gewählt wird, desto kostspieliger und unwirtschaftlicher ist sie; man wird daher gewisse Fehler bei der Umlegung in Kauf nehmen müssen. Verlangt werden muß aber, daß sich der Betriebswirt dieser Fehler bewußt ist.

Wichtig ist, daß die Stellung der Verrechnungskonten untereinander festgelegt ist. Die Notwendigkeit einer Einheitlichkeit hat dazu geführt, daß eine Reihe von „Branchen-Kontenrahmen“ entworfen wurde, durch welche eine gewisse Zwangsläufigkeit erreicht wird, die verhütet, daß Kosten vergessen oder falsch verbucht werden.

3. Folgen unrichtiger Erfassung und Verteilung.

Jeder Fehler in der Kalkulation wirkt sich im Preise aus. Durch ihn ist die Unternehmung mit dem Markte verknüpft. Eine zu niedrige Belastung der Verkaufspreise mit Lohnkosten kann wohl einen Betrieb konkurrenzfähig auf dem Markte erscheinen lassen, bewirkt aber, daß die im Produkt in-

vestierten Kosten im Preis nicht wieder hereinkommen. Die erhöhte Beschäftigung auf Grund der zu niedrigen Preise führt möglicherweise zu Betriebserweiterungen, und hat dann Kapitalfehlleitung zur Folge. Die Folgen zu niedriger Lohnverrechnung in der Kalkulation werden um so stärker in Erscheinung treten, je größer der Anteil der Lohnkosten an den gesamten in der Kalkulation zur Verrechnung kommenden Kosten ist.

Wenn dagegen die Lohnkosten zu hoch in der Selbstkostenrechnung angenommen werden, wird der Verkaufspreis der Endprodukte eine Höhe haben, die nicht mehr im Sinne richtiger Preispolitik liegt. Das heißt, der Absatz der Fertigerzeugnisse wird zurückgehen und der Beschäftigungsgrad unter den normalen sinken. Hierdurch wird eine weitere Kostenprogression sämtlicher Gemeinkosten verursacht, die sich ihrerseits in erhöhtem Maße auf die Rentabilität der Unternehmung auswirken muß.

Die größere Gefahr für die Unternehmung bietet die Verrechnung von zu hohen Kosten. Bei Ansatz zu niedriger Kosten tritt bis zu einer gewissen Grenze eine Kostendegression ein, die den Fehler abzuschwächen vermag. Dagegen tritt bei zu hoch ermittelten Verkaufspreisen das Umgekehrte ein; durch den verringerten Umsatz wird der Anteil der Gesamtkosten für das einzelne Produkt höher.

Daher muß von jeder Unternehmung verlangt werden, daß die Lohnkosten in richtiger Höhe erfaßt und verrechnet werden. Nur dann ist eine richtige Preispolitik möglich und eine gesunde Betriebsentwicklung gewährleistet.

D. Die Verbuchung der Löhne in der kaufmännischen Buchhaltung.

Während die Kalkulation die Aufgabe hat, die in einer Unternehmung entstehenden Kosten auf die Leistungseinheit zu projizieren, sind die Buchhaltung und die in sie eingebaute Erfolgsrechnung nicht Stück- sondern Zeitrechnung. Die Buchhaltung hat den in einer Periode entstehenden Aufwand primär zu erfassen und zur buchhalterischen Darstellung zu bringen. Dies geschieht auf den sogenannten Kostenartenkonten. Wichtig ist, daß alle Aufwendungen verbucht werden und beim Abschluß einer Periode auch der Aufwand berücksichtigt wird, der noch nicht zur Ausgabe geführt hat. Eine allgemeine Systematik der Methoden der Erfassung des Aufwandes hat Beste[11] gegeben. Hierauf soll jedoch nicht näher eingegangen werden.

Bei der Verbuchung in Betrieben mit kompliziertem Fabrikationsgang bedient man sich der „Kontenrahmen". Die Stellung der einzelnen Konten wird in der Kontensystematik festgelegt. Damit erhält die Verbuchung eine gewisse Zwangsläufigkeit, die geeignet ist, Falschbuchungen stark einzuschränken. Darüber hinaus wird festgelegt, welche Stelle die jeweiligen Vorfälle festzuhalten hat, so daß vermieden wird, daß Vorgänge nicht erfaßt und verbucht werden. „Es ist nicht so, daß etwa alle Lohnkosten und lohnabhängigen Kosten oder evtl. gar alle Arbeitskosten durch das Lohnbüro erfaßt würden. Das wird vor allem auch in verschiedenen Betrieben verschieden gehandhabt werden. In jedem Falle aber ist es notwendig, eindeutig

11. Beste, Kurzfristige Erfolgsrechnung.

festzulegen, welche Kosten nun vom Lohnbüro erfaßt werden, d. h. es muß aus den Kosten, die vom Lohnbüro erfaßt werden, eine Gruppe gebildet werden. Diese vom Lohnbüro erfaßte Kostenart muß, wie gesagt, nicht alle Arbeitskosten erfassen. Diese können vielmehr zum Teil vom Rechnungseingang, von der Kasse oder von der Bilanzabteilung (Rückstellungen) ermittelt werden"[12].

Die Gliederung der Konten in der Buchführung muß so sein, daß sie die Zahlen so sammelt, wie sie die Selbstkostenrechnung zur weiteren Bearbeitung benötigt. Eine Unterscheidung nach direkten und indirekten Löhnen muß möglichst bereits in der Buchhaltung schon getroffen werden. Buchungsgrundlage für die Lohnverrechnung sind „Wochenzettel und Akkordmarken der Arbeiter, aus denen Lohnlisten zusammengestellt werden, welche die Bruttolöhne, die verschiedenen Abzüge für Versicherungen, Steuern, Strafen usw. und den Nettolohn erkennen lassen"[13]. Ebenso werden die Aufwendungen für Hilfslöhne auf Listen oder kartothekmäßig gesammelt[14].

Die richtige Verbuchung der Lohnkosten ist die Voraussetzung für die Erstellung einer einwandfreien Kalkulation. Besonders dort, wo die Zuschlagsrechnung Anwendung findet, ist der direkte Lohn entweder allein oder zusammen mit dem Material häufig Zuschlagsgrundlage. Bei der Umlegung der Gemeinkosten vom Kostenartenkonto zur Kostenstelle, oder von einer Kostenstelle niederen Grades zu einer solchen höheren Grades dient der Lohn teilweise als Schlüsselgröße. Hieraus ergibt sich, daß Fehler bei der Erfassung und Verbuchung der Lohnhöhe sich nicht nur direkt, sondern auch bei der gesamten Abrechnung in verstärktem Maße auswirken.

Die Notwendigkeit einer Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung dürfte durch vorstehende Ausführungen hinreichend begründet sein.

HAUPTTEIL II.

Die Lohnabrechnung und Lohnverbuchung als Revisionsobjekte.

Die vorausgegangenen theoretischen Erörterungen hatten die Aufgabe, die Bedeutung des Lohnes innerhalb des Rechnungswesens, insbesondere der Kalkulation und Buchhaltung darzulegen. Es mußte gezeigt werden, welche Stellung der Lohn in der Selbstkostenrechnung und Erfolgsrechnung einnimmt. Unzweifelhaft bedeuten die Lohnkosten einen wichtigen, und neben Material in den meisten Fällen den wichtigsten Kostenfaktor. Als Ergebnis der Untersuchung kann festgestellt werden, daß innerhalb der Lohnerfassung und -abrechnung Fehlerquellen vorhanden sein können, die, wenn sie nicht

12. Einheitsbuchführung. 10. Grundplan der Selbstkostenrechnung. R. K. W. Veröffentl. Nr. 61. S. 22.
13. Kalveram, Buchhaltung. S. 481.
14. Kalveram, a. a. O. S. 482.

festgestellt und beseitigt werden, für den Bestand der gesamten Unternehmung eine Gefahr darstellen.

Eine Arbeit, die sich mit der Revision der Lohnrechnung befaßt, muß außer der theoretischen Untersuchung eine Prüfung der in der Praxis geübten Handhabung der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung vornehmen, um die in der Praxis erscheinenden Fehlerquellen aufzudecken. Die folgenden Ausführungen befassen sich aus diesem Grunde mit der technischen Seite der Lohnabrechnung und -erfassung.

A. Einstellung und Entlassung der Arbeiter.

Im modernen Großbetrieb werden sämtliche Fragen, die mit dem Personal in Zusammenhang stehen, in einer besonderen Abteilung, der Lohn- oder Personalabteilung, auch Lohnbüro genannt, erledigt. Von dieser Abteilung werden in der Hauptsache die Fragen der Löhnung bearbeitet, außerdem aber auch die Personalakten geführt, sowie die formelle Einstellung und Entlassung der Arbeiter vorgenommen.

Werden im Betriebe Arbeiter benötigt, so meldet der Meister dem Leiter der Lohnabteilung, welche Hilfskräfte gebraucht werden. Da laufend Anfragen nach Beschäftigungsmöglichkeit bei größeren Werken einlaufen, die, wenn geeignet, nach Fachgruppen geordnet aufbewahrt werden, ist das Personalbüro in der Lage, sofort eine Anzahl von Bewerbern in die engere Wahl zu ziehen. Ist niemand vorgemerkt, so sind die nötigen Schritte zu unternehmen, um geeignete Arbeitskräfte zu finden, sei es durch Ausschreiben der Stelle oder Anfrage bei den in Betracht kommenden Organisationen.

Vor der Einstellung hat jedoch eine Eignungsprüfung zu erfolgen, die von Fachleuten vorgenommen wird. Je nach den Ansprüchen des Betriebes wird die Prüfung mit verschiedener Intensität vorgenommen. Die endgültige Entscheidung, wer von den Bewerbern eingestellt werden soll, liegt also nicht in den Händen der Beamten des Personalbüros, sondern hierfür sind die Fachleute zuständig.

Ist die Auswahl getroffen, so erfolgt die Einstellung durch die Personalabteilung. Nur selten wird ein schriftlicher Arbeitsvertrag mit den Arbeitern geschlossen, häufiger jedoch mit den kaufmännischen Angestellten, deren Auswahl ebenfalls durch den Leiter derjenigen Abteilung erfolgt, in der der Platz zu besetzen ist.

Vor Beginn seiner Tätigkeit hat der Eingestellte seine Papiere in dem Personalbüro abzugeben und die für die Personalkarte notwendigen Auskünfte zu erteilen. Gleichzeitig erhält er vom Personalbüro entweder ein Exemplar der Arbeitsordnung, oder aber es wird ihm diese zur Kenntnisnahme vorgelegt. In vielen Betrieben wird noch eine Ausweiskarte ausgestellt, die die Zugehörigkeit zum Betrieb bescheinigt. Die Ausweiskarte enthält vor allem die Nummer, unter der der Arbeitnehmer in den Betriebsakten geführt wird, und die immer außer dem Namen anzugeben ist.

In der Personalabteilung wird für jeden Arbeitnehmer eine Personalkarte geführt, in die Name, Wohnort, Wohnung, Geburtstag und Geburtsort eingetragen werden, außerdem die bereits erwähnte Personalnummer. Aus steuerlichen sowie aus tariflichen Gründen ist die Angabe des Familienstandes

nötig. Es ist zu prüfen, ob die gemachten Angaben mit den Eintragungen auf der Steuerkarte übereinstimmen. Es kommt vor, daß Arbeitnehmer durch falsche Angaben Vorteile für sich zu erlangen suchen. Da die Eintragungen auf der Steuerkarte durch die Stadtverwaltung an Hand der amtlichen Personalakten vorgenommen werden, besteht hier eine gute Möglichkeit, die von dem Arbeitnehmer gemachten Angaben auf ihre Richtigkeit hin zu prüfen.

Aus informatorischen Gründen wird die Bekanntgabe der letzten Arbeitsstellen, die Art der Beschäftigung und die Höhe des Verdienstes verlangt. Notwendigerweise stehen hierdurch gleich die Adressen zur Verfügung, bei denen man Rückfrage über den betreffenden Angestellten halten kann.

Weiterhin wird vermerkt, für welchen Posten sich der betreffende Arbeitnehmer beworben hat, von wem die Bewerbung geprüft wurde, und wer die Einstellung veranlaßt hat. Überaus wichtig ist die Angabe des Datums, wann der Eingestellte seine Arbeit beginnen soll, welcher Lohn und welche Kündigungsfrist vereinbart wurden. Außerdem wird der Tag vermerkt, an dem der Arbeitnehmer seine Tätigkeit aufgenommen hat. Von Wichtigkeit ist die Vermerkung des Tages der Anmeldung bei der Krankenkasse wegen der bei verspäteter Anmeldung bestehenden Haftpflicht des Unternehmers.

Ferner wird ein Verzeichnis der übergebenen Papiere angefertigt, damit evtl. Schadensersatzansprüche wegen fehlender Papiere nachgeprüft werden können. Schließlich wird noch auf der Personalkarte vermerkt, welche Werkzeuge dem Arbeiter beim Eintritt übergeben wurden.

Durch Unterschrift erkennt der Arbeitnehmer die Arbeitsordnung sowie die Richtigkeit der auf der Personalkarte gemachten Eintragungen an, ebenso bescheinigt er den richtigen Erhalt der verzeichneten Werkzeuge.

Hiermit ist die Tätigkeit des Personalbüros bei der Einstellung von Arbeitnehmern abgeschlossen. Dem Eingestellten wird nun sein Arbeitsplatz angewiesen, gleichzeitig wird ihm die Marke oder Karte, die zur Kontrolle seiner Anwesenheit dient (siehe nächsten Abschnitt), ausgehändigt. Vom Personalbüro aus ist noch zu veranlassen, daß Name und Kontrollnummer des neuen Arbeitnehmers in die Lohnliste eingetragen werden, gegebenenfalls auch in die Pförtnerliste.

Ebenso wie bei der Einstellung hat die Personalabteilung auch bei der Entlassung eines Arbeitnehmers eine Reihe von Funktionen zu erfüllen. Soll ein Arbeitnehmer entlassen werden, so muß vor allem die fristgemäße Kündigung vorgenommen werden, wenn nicht besondere Umstände die fristlose Entlassung zulassen. Der Arbeiter hat sämtliches in seinem Besitz befindliche Eigentum der Unternehmung, wie Werkzeuge, Zeichnungen usw. zurückzugeben, ebenso die ihm ausgehändigte Arbeitsordnung, Anwesenheitskontrollmarke oder -karte. Hierüber werden genaue Vermerke in die Personalkarte aufgenommen. Ferner wird eingetragen, wann und warum der Arbeitnehmer ausgeschieden ist, außerdem der Tag der Abmeldung bei der Krankenkasse. Die bei den Personalakten befindlichen Papiere werden gegen Quittungsleistung auf der Personalkarte zurückgegeben. Der Restlohn wird errechnet und gegen die Bestätigung ausgezahlt, daß der Ausscheidende keinerlei Ansprüche mehr an die Unternehmung hat.

Sehr wesentlich und ganz besonders wichtig ist es, daß der Ausgeschiedene in der Lohnliste gestrichen wird.

B. Zeit- und Leistungskontrolle.

Verfolgen wir die Einrichtungen, die dazu bestimmt sind, das zur Lohnverrechnung notwendige Material zu beschaffen, so ist an dieser Stelle zuerst die Zeitkontrolle zu besprechen. Besondere Bedeutung hat diese Kontrolle bei denjenigen Arbeitnehmern, die im Zeitlohn entlohnt werden. „Das Zeitlohnsystem ist dort am Platze, wo die zur Vollendung eines Arbeitsstückes verwandte Zeit der richtige Wertmesser für die innerhalb dieser Zeit geschaffene Leistung ist. Damit aber die verbrauchte Arbeitszeit genau festgestellt werden kann, müssen entsprechende Vorkehrungen getroffen sein, die eine ungenaue Ermittlung der Lohnkosten verhindern"[15].

Durch die Einführung des laufenden Bandes und von Maschinen, die dem Arbeiter zwangsläufig eine bestimmte Zeit für die Verrichtung seiner Arbeit vorschreiben, hat das Zeitlohnsystem wieder Eingang in die Industriebetriebe gefunden, nachdem es einige Zeit von dem reinen Stücklohn abgelöst worden war. Die Einführung der Fließarbeit war aber erst möglich, nachdem durch die von Taylor zuerst angestellten Zeitmessungen die Grundlagen für diese Arbeitsweise geschaffen waren. Im Grunde ist der für Fließarbeit gezahlte Lohn kein Zeit- sondern Leistungslohn.

Die Zeitkontrolle stellt die Gesamtarbeitszeit[16] fest, die der Arbeitnehmer während eines Tages im Betriebe anwesend ist. Wir kennen auch eine Zeitkontrolle, die die Zeit für die Anfertigung eines bestimmten Werkstückes feststellt. Diese ist jedoch vorliegend nicht Gegenstand der Besprechung, weil sie unter die Gruppe der Leistungskontrolle zu rechnen ist, die später behandelt wird.

Aber nicht nur für die im Zeitlohn zu entlohnenden Arbeitnehmer wird die Zeitkontrolle durchgeführt, sondern für sämtliche im Betrieb Beschäftigten. Diese Kontrolle bezweckt neben der Feststellung der Arbeitszeit des einzelnen die Erziehung der Arbeitnehmer zur Pünktlichkeit und liefert außerdem wertvolles Material für die Betriebsstatistik.

Die Zeitkontrolle ist Grundlage für die Bezahlung evtl. Überstunden, da sie diese überhaupt erst als solche feststellt. Gerade in dieser Beziehung ist die exakte Erfassung der Arbeitszeit von großer Wichtigkeit, weil die Überstunden der Gradmesser für Steigerung des Beschäftigungsgrades sind, oder aber auf schlechte Organisation hinweisen. Es muß genau geprüft werden, welche Ursachen die Überstunden haben, da diese höhere als die Normal-Lohnkosten verursachen und unter Umständen dieser Mehraufwand durch entsprechende Dispositionen vermieden werden kann.

Um eine Kontrolle über die Notwendigkeit der Überstunden zu haben, ist im allgemeinen eingeführt, daß der Meister eine Bescheinigung ausstellt, die der Arbeiter bei Verlassen des Werkes dem Pförtner übergibt, der sie an das Lohnbüro weiterleitet. Werden von allen Arbeitern einer Werkstatt Überstunden gemacht, so genügt eine Gesamtbescheinigung, die der Meister entweder direkt oder durch den Pförtner dem Lohnbüro zukommen läßt.

---

15. Lewin, Werkstättenbuchführung. S. 15.
16. In der dem Arbeitnehmer bei seinem Eintritt übergebenen Arbeitsordnung ist die genaue Arbeitszeit angegeben, außerdem, welche Kontrollanordnungen der Arbeitnehmer zu befolgen hat.

Die Überwachung der Arbeitszeit wird nach verschiedenen Methoden vorgenommen. Die einfachste Art, die in kleinen Betrieben heute noch vorgenommen wird, ist die sogenannte Personenkontrolle. Sie wird in der Mehrzahl der Fälle von dem Meister ausgeübt. Ist ein Pförtner vorhanden, so wird die Kontrolle meist von diesem in Gemeinschaft mit dem Meister vollzogen. Beim Eintritt in den Betrieb hat sich der Arbeitnehmer beim Pförtner zu melden, der die Zeit des Kommens in der Pförtnerliste vermerkt. In einer zweiten Personalliste wird von dem Meister eingetragen, wann der Arbeitnehmer seinen Arbeitsplatz eingenommen hat. Unabhängig voneinander liefern Meister und Pförtner ihre Anwesenheitslisten dem Lohnbüro ab. Damit ist eine doppelte Kontrolle geführt, die die Möglichkeit von Falschmeldungen an das Lohnbüro verringert. Voraussetzung bei der Anwendung dieser Kontrollart ist, daß die Kontrollorgane unbedingt zuverlässige und unbestechbare Leute sind.

Eine andere Methode zum Nachweis der Anwesenheit des Arbeitnehmers im Betriebe ist die Markenkontrolle. Jeder Arbeitnehmer hat eine bestimmte Nummer, die auf einem Schildchen eingraviert ist. Diese Schildchen sind der Reihe nach an einem Brett aufgehängt. Betritt der Arbeitnehmer den Betrieb, so nimmt er seine Nummer vom Brett und wirft sie in einen bereitstehenden Kasten. Ist der Zeitpunkt gekommen, an dem nach der Geschäftsordnung alle Arbeitnehmer anwesend sein sollen, so wird der Kasten weggenommen und durch einen anderen ersetzt. Durch Herausnahme der Nummern oder Ersetzen des Kastens durch einen anderen in Abständen von 5 Minuten kann festgestellt werden, wer zu spät gekommen ist und wieviel die Verspätung ausmacht. Liegt eine Verspätung von mehr als $^1/_4$ Stunde vor, dann hat der Pförtner den Arbeitnehmer unter Angabe der Verspätung zu notieren und dem Lohnbüro Bericht zu erstatten. Die an dem Brett hängen gebliebenen Marken bezeichnen die im Betrieb Fehlenden, die ebenfalls dem Lohnbüro gemeldet werden. Die von dem Meister vorzunehmende zweite Kontrolle stellt fest, ob ein Arbeiter für einen nicht Anwesenden die Marke eingeworfen hat.

Als die am meisten verbreitete Art der Zeitkontrolle ist die Uhrenkontrolle zu nennen. Bei diesem System wird durch eine Stechuhr auf einer auf den Namen des Arbeitnehmers lautenden Stechkarte Datum und genaue Zeit des Kommens oder Wegganges verzeichnet. Diese Karten sind wöchentlich abzugeben und durch neue zu ersetzen. An Hand der abgegebenen Karten kann genau geprüft werden, ob jemand zu spät zur Arbeit gekommen ist oder überhaupt nicht anwesend war. Es gibt Kontrolluhren, die so eingerichtet sind, daß die Zeiten nach Arbeitsbeginn in roter Schrift erscheinen, damit bei der Durchsicht der Karten gleich auffällt, wenn eine Verspätung vorliegt. Auch bei diesem System wird zweckmäßig eine zweite Kontrolle durch den Meister ausgeübt, damit nicht zwei Karten von ein und derselben Person gestochen werden können, ohne daß der Betrug festgestellt wird.

Den Arbeitnehmern wird eingeschärft, und es wird auch in den meisten Fällen durchgeführt, daß Betrug bei der Zeitkontrolle mit sofortiger fristloser Entlassung und Anzeige bei der Staatsanwaltschaft bestraft wird. Zu diesen Mitteln muß gegriffen werden, um überhaupt den Zweck der Kontrolle nicht gegenstandslos werden zu lassen.

Im Gegensatz zum Zeitlohn bildet beim Akkordlohn die Leistung die Grundlage der Berechnung des Lohnes. Dieses Lohnsystem geht von dem Grundsatze aus: Gleicher Lohn bei gleichen Leistungen. Der Arbeiter hat die Möglichkeit, durch besonderen Fleiß und besonderes Geschick seinen Lohn über den Durchschnittslohn zu steigern, und hat so einen Ansporn, möglichst viel zu leisten, um einen hohen Lohn zu bekommen. Diese Entlohnungsmethode setzt eine exakte Ermittlung der Leistungen sowie der aufgewandten Zeit voraus, was in organisatorischer Hinsicht große Anforderungen an den Betrieb stellt. Dies zeigt sich auch in der ständigen Verbesserung und Umgestaltung der in Anwendung befindlichen Methoden.

Ausgangspunkt der Leistungskontrolle bieten die Aufzeichnungen über die angefertigte Arbeit, die ursprünglich von den Arbeitern selbst geschrieben wurden. Ganz abgesehen davon, daß der Arbeiter nicht die geeignete Person für Schreibarbeiten ist, ist es nicht angängig, daß der Arbeiter selbst die zur Lohnverrechnung dienenden Belege über seine eigene Arbeit ausfertigt, da hier die Gefahr der Unredlichkeit besteht. Die Aufzeichnungen wurden von dem Arbeiter meist in ein Buch gemacht, das am Ende der Lohnperiode zur Abrechnung dem Lohnbüro übergeben wurde. Die Entwicklung brachte dann insofern eine Änderung, als Akkord- und Arbeitszettel eingeführt wurden, die nicht mehr von dem Arbeiter, sondern von dem Meister ausgeschrieben wurden. Nach Fertigstellung der Arbeit bestätigte der Meister die Ordnungsmäßigkeit der geleisteten Arbeit und übte gleichzeitig eine Kontrolle aus, ob die von dem Arbeiter in die Zettel eingesetzten Stunden mit der aufgewandten Arbeitszeit übereinstimmen.

Durch die Arbeit des Herausschreibens der Arbeitszettel, die den Meister sehr in Anspruch nahm, wurde er in der Ausübung seiner Hauptfunktionen stark beschränkt. Entsprechend seiner Eigenschaften als qualifizierter Arbeiter besteht die Aufgabe des Meisters in erster Linie darin, die technische Ausführung der in Bearbeitung befindlichen Werkstücke zu überwachen, außerdem aber hat er eine Kontrollfunktion zu erfüllen, die in der Überwachung der Arbeiter besteht. Es soll daher Prinzip sein, den Meister, soweit es irgend möglich ist, von Schreibarbeiten zu entlasten, damit er sich voll und ganz seiner Aufgabe widmen kann.

Dies ist auch in weitem Maße in den gut organisierten Betrieben durch Einschaltung des Akkordbüros geschehen, insbesondere aber auch durch die im Zusammenhang mit der Leistungskontrolle durchgeführte Umgestaltung der Lohnabrechnungsbelege, die nachstehend näher erläutert werden.

Die Verteilung der Arbeiten bedarf sorgfältiger Vorbereitung, was nur durch ein enges Zusammenarbeiten der Lagerverwaltung, der für die Bearbeitung der Bestellungen zuständigen Stelle und des Akkordbüros möglich ist. Für jedes anzufertigende Werkstück wird eine Arbeitsbegleitkarte herausgeschrieben, auf der die notwendigen technischen Angaben gemacht werden, die dem Arbeiter zur Anfertigung der Arbeit bekannt sein müssen. Außerdem ist bei Akkordarbeit der Akkordsatz anzugeben. Ferner ist auf der Begleitkarte die Nummer des Auftrages zu vermerken, zu dem das Stück gehört. Die Arbeitsbegleitkarte durchläuft mit dem Werkstück den Fabrikationsweg.

Bei Akkordarbeiten wird außer der Arbeitsbegleitkarte vom Akkordbüro der Akkordschein in doppelter Ausfertigung ausgestellt und auf ihm die Be-

dingungen des Akkordes vermerkt. Ein Exemplar kommt zusammen mit der Arbeitsbegleitkarte zum Meister der betreffenden Werkstatt, der beide bei Vergebung der Arbeit dem in Frage kommenden Arbeiter aushändigt. Das andere Exemplar des Akkordscheines wird vom Akkordbüro direkt dem Lohnbüro übergeben. Vor der Abrechnung des Akkordes wird durch Vergleich der beiden Exemplare festgestellt, ob keine Abänderungen im Text vorgenommen sind. Zur Erleichterung der Lohnabrechnung, die werkstättenweise vorgenommen wird, sind die Akkordscheine der einzelnen Werkstätten verschiedenfarbig, was das Sortieren sehr erleichtert.

Der Arbeiter hat in der Arbeitsbegleitkarte sowie im Akkordschein neben seiner Personalnummer einzutragen, welche Zeit er für die Ausführung der vorgeschriebenen Arbeit gebraucht hat. Die Eintragung der gebrauchten Arbeitszeit kann auch durch einen den Kontrolluhren ähnlichen Apparat vorgenommen werden. Die Arbeitszeit wird durch Aufzeichnung der Stunde bei Beginn und Beendigung der Arbeit bestimmt. Erst wenn diese beiden Angaben sowohl auf der Arbeitsbegleitkarte als auch auf dem Akkordschein gemacht sind, erteilt der Meister oder die dazu bestimmte Stelle nach Prüfung der Arbeit sowie der Eintragungen auf den Karten den zur Lohnabrechnung notwendigen Bestätigungsvermerk. Die im Zeitlohn beschäftigten Arbeiter haben genau wie die nach der Leistung entlohnten die vorstehend beschriebenen Angaben auf der Arbeitsbegleitkarte zu machen und diese nach Beendigung der Arbeit zusammen mit dem Werkstück zwecks Vornahme des Bestätigungsvermerkes den zur Ausführung der Kontrolle bestimmten Organen vorzulegen. Die Arbeitsbegleitkarte bleibt im Betrieb, während der Akkordzettel zur Lohnverrechnung in das Lohnbüro kommt.

Neben der Arbeitsbegleitkarte und dem Akkordschein wird von dem Arbeiter ein Tageszettel geführt, der zur Aufzeichnung der Tätigkeit des Arbeiters während der ganzen Lohnperiode dient. Hierdurch wird der Nachweis darüber geführt, welche Arbeiten täglich erledigt wurden, und für welche Aufträge diese bestimmt waren. Sowohl diese Eintragungen als auch die Eintragungen auf Akkordschein und Arbeitsbegleitkarte sind von dem Meister sorgfältig zu überwachen. Da der Meister den Gang der Arbeiten zu kontrollieren hat, ist es für ihn keine wesentliche Mehrbelastung, bei dieser Gelegenheit die Eintragungen auf den Karten zu prüfen. Durch sein Zeichen an der vorgesehenen Stelle bescheinigt der Meister, daß er nicht allein die Eintragungen in den einzelnen Zetteln geprüft, sondern auch die vorgeschriebene Überwachung der Arbeitsausführung vorgenommen hat. Der Tageszettel dient also auch als Nachweis dafür, daß sich der Meister um die Arbeiter und deren Tätigkeit bekümmert hat.

Ist am Ende einer Lohnperiode eine angefangene Akkordarbeit noch nicht beendet, so wird dem Arbeiter nur ein Vorschuß bezahlt, der auf Grund der gebrauchten Zeit und des Normal-Stundensatzes berechnet wird. Statt des Normal-Stundensatzes wird auch der durchschnittliche Akkordstundenverdienst von einigen Wochen als Rechnungsgrundlage herangezogen.

Die Abrechnung der Löhne vollzieht sich im Lohnbüro, dem alle Akkord- und Arbeitsscheine, auch die der noch nicht beendeten Akkorde, eingereicht werden. Für die letzteren muß von der zuständigen Stelle ein zweiter Schein ausgeschrieben werden, der im allgemeinen mit Transport-Akkordschein be-

zeichnet wird, um auszudrücken, daß ihm bereits ein Akkordschein vorausgeht. Auf diesem Transport-Akkordschein wird vermerkt, wieviel Stunden bereits an dem Werkstück gearbeitet wurde und wie hoch der gezahlte Vorschuß ist.

Es ist oberster Grundsatz, daß keine Arbeit ohne die besprochenen Abrechnungsunterlagen begonnen werden darf. Nur durch strenge Beobachtung der Organisationsvorschriften werden Fehlerbildungen erschwert und eingeschränkt.

C. Die Technik der Löhnung.

1. Lohnfeststellung.

Bei der Lohnabrechnung unterscheidet man Brutto- und Nettolohn. Der Unterschied besteht darin, daß der Bruttolohn die Summe bezeichnet, die dem Arbeiter für seine Arbeitsleistung zusteht, im Gegensatz zum Nettolohn, der den nach Abzug der Abgaben auszuzahlenden Lohnbetrag darstellt[17].

Es ist zuerst der Bruttolohn auf Grund der Belege über die Arbeitszeit, sowie die Arbeitsleistung zu ermitteln. Hierzu ist jedoch notwendig, zunächst die Lohnperiode, für die die Löhnung erfolgen soll, anzugeben. Die Lohnperioden werden im allgemeinen gleichmäßig bestimmt, z. B. eine Kalenderwoche, oder eine Woche, die mit dem Donnerstag beginnt und mit dem Mittwoch endet. In mittleren und besonders in Großbetrieben ist es wegen der mit der Lohnabrechnung verknüpften Arbeit nicht möglich, den Lohn am Ende der Kalenderwoche für die abgelaufene Woche abzurechnen. Entweder muß also die Lohnperiode entsprechend früher enden, um den Lohn am Ende einer Kalenderwoche auszahlen zu können, oder aber es muß die Lohnauszahlung am Anfang der folgenden Kalenderwoche für die abgelaufene Woche erfolgen. Um den Wünschen der Arbeiter Rechnung zu tragen, ist man dazu übergegangen, die Lohnperiode entsprechend der für die Lohnabrechnung nötigen Zeit früher enden zu lassen und die Auszahlung der Löhne am Ende einer Kalenderwoche vorzunehmen. In mittleren Betrieben ist es üblich, als Lohnperiode sechs Arbeitstage zu wählen, von denen der erste der Donnerstag und der letzte der Mittwoch ist, und die Auszahlung der Löhne am Freitag oder Samstag vorzunehmen. Im Großbetrieb wird es nicht möglich sein, die Abrechnung der Löhne in zwei Tagen zu erledigen, weshalb die Lohnperiode noch früher enden muß. Es wird oft wieder die Kalenderwoche als Lohnperiode gewählt, aber der Lohn erst am Ende der folgenden Woche ausbezahlt. In diesem Fall hat der Arbeiter den Lohn einer Woche bei dem Unternehmen zugut, der ihm bei seinem Ausscheiden auszuzahlen ist. Der Neueintretende hätte demnach die erste Lohnzahlung erst nach vierzehntägiger Tätigkeit zu beanspruchen. Um hier jedoch keine Härten entstehen zu lassen, wird in diesem Falle dem Arbeiter ein Vorschuß gewährt, der dann in kleineren Beträgen wieder von dem Lohn der nächsten Wochen in Abzug gebracht wird.

---

17. Reichel, a. a. O. S. 59.

Eine derartige Wahl der Lohnperioden hat den Nachteil, daß diese nicht im Einklang mit den Abrechnungsperioden der Buchhaltung stehen. Es wird dadurch die monatliche kurzfristige Erfolgsrechnung erschwert, weil zum Zwecke der genauen Erfolgsermittlung eine Aufteilung der Löhne auf die einzelnen Monate nötig ist. Es wird daher die dekadenweise[18] Zahlung mit monatlicher Abrechnung empfohlen, die außer der Übereinstimmung der Lohnrechnung mit den Perioden der Buchhaltung noch den Vorteil hat, daß die Arbeit der Lohnabteilung wesentlich erleichtert und verringert wird.

Je nachdem, ob die Arbeitsleistung im Zeit- oder Stücklohn entlohnt wird, ist die Abrechnung des Lohnes verschieden vorzunehmen. Als Unterlagen für die Entlöhnung haben wir die durch die Einrichtungen der Zeit- und Leistungskontrolle geschaffenen Belege kennen gelernt.

Die Errechnung der Löhne nach der Zeit ohne Berücksichtigung der Leistung ist verhältnismäßig einfach. Die Zeitkontrollkarten geben die zu verrechnenden Stunden an, die mit dem in Betracht kommenden Stundensatz multipliziert den Brutto-Zeitlohn ergeben, sofern nicht schon der Bruttolohn in Form des Wochen- oder Monatslohnes, zuweilen auch des Tageslohnes feststeht. Bei den im Wochen- oder Monatslohn zu entlöhnenden Arbeitnehmern ist an Hand der Zeitkontrollkarten festzustellen, ob die Betreffenden während der Lohnperiode immer anwesend waren.

Schwieriger ist die Erfassung der Löhne der nach dem Leistungsprinzip entlohnten Arbeiter. Es ist vor allen Dingen zu prüfen, ob die als Grundlage der Entlöhnung dienenden Belege den vorgeschriebenen Bestätigungsvermerk über die Ordnungsmäßigkeit und ordnungsgemäße Ablieferung der hergestellten Werkstücke enthalten. Nur solche Belege dürfen abgerechnet werden, die eine Quittung der zum Empfang der fertigen Arbeitsstücke bestimmten Stelle aufweisen. Sodann ist nachzuprüfen, ob die Angaben auf dem Akkordschein mit der im Lohnbüro befindlichen Zweitschrift übereinstimmen, um etwaige Fälschungen der vorgeschriebenen Stückzahl oder des Akkordsatzes festzustellen, bevor die Auszahlung erfolgt. Ist diese Prüfung vorgenommen, so sind noch die Akkordscheine mit den Tageszetteln und den Zeitkontrollkarten abzustimmen. Ist die Richtigkeit und Übereinstimmung der einzelnen Belege geprüft, so kann mit der eigentlichen Lohnerrechnung begonnen werden.

Es wird aber nicht immer der Fall sein, daß die ausgeschriebenen Akkorde in einer Lohnperiode angefangen und beendet werden, wodurch sich drei Gruppen des Abrechnungsmaterials bilden:

1. Das Material über Akkorde, die in der abzurechnenden Lohnperiode angefangen und beendet wurden.
2. Das Material über solche Akkorde, die in der abzurechnenden Lohnperiode angefangen, aber nicht beendet wurden.
3. Das Material über Akkorde, die in der vorhergehenden Lohnperiode angefangen, und in der abzurechnenden Periode beendet wurden.

---

18. Penndorf, Industriebetriebslehre. S. 1183.

Außer dem vollen Lohn für die in der abzurechnenden Periode angefangenen und beendeten Akkorde sind für noch nicht fertiggestellte Akkorde Vorschüsse zu zahlen, und früher angefangene Akkorde, die in der Abrechnungsperiode beendet wurden, unter Berücksichtigung der bereits gezahlten Vorschüsse, auszuzahlen. Die Summe der für den einzelnen Arbeiter zur Verrechnung gelangenden Akkorde ergibt sich aus dem Tageszettel. Sind die Akkorde in Zeiteinheiten ausgedrückt, so sind diese nach der Summierung mit dem entsprechenden Lohnkoeffizienten zu multiplizieren, wodurch der Bruttolohn des Arbeiters festgestellt wird.

Eine wesentliche Erleichterung gegenüber der Verrechnung von Einzelakkorden bringt die Verrechnung von Gruppenakkorden mit sich. Man braucht hier nur das Ausbringen der ganzen Gruppe zu verfolgen und nicht für jeden einzelnen Arbeiter die Richtigkeit der Leistungsangaben nachzuprüfen. Durch die Verteilung des Gesamtakkordes auf die Arbeiter, die an der Gruppe beteiligt waren, wird der Bruttolohn für den einzelnen Arbeiter festgestellt.

Zu beachten ist hier die Art der Aufteilung des Akkordes unter die am Akkord beteiligten Arbeiter. Der logisch richtige Aufteilungsmodus ist der, bei dem sowohl die von dem einzelnen Arbeiter aufgewandte Arbeitszeit, als auch seine persönliche Befähigung berücksichtigt werden. Die Schwierigkeit besteht hier in der Ermittlung des richtigen Verteilungsschlüssels.

Eine Möglichkeit der Verrechnung bietet der von den beteiligten Arbeitern während einer bestimmten Zeitspanne bei Akkordarbeit erreichte Stundensatz. Die Aufteilung des Gesamtakkordes wäre dann in demselben Verhältnis vorzunehmen, das die einzelnen Durchschnittsstundenlöhne zueinander aufweisen. Es ist auch anzutreffen, daß der Gruppenakkord einem einzelnen Arbeiter übertragen wird, der sich selbst seine Hilfskräfte auswählt und mit ihnen den Verteilungsschlüssel vereinbart. Sind den Arbeitern Mindeststundenlöhne garantiert, so wird die wirklich gebrauchte Zeit jedem Arbeiter nach seinem Stundensatz verrechnet, der Überschuß entweder im Verhältnis der garantierten Stundenlöhne, oder aber nach Köpfen unter die beteiligten Arbeiter verteilt. Auf alle Fälle ist vor Inangriffnahme der Arbeit der Verteilungsschlüssel vollkommen klar zu vereinbaren.

An einem Beispiel soll die Aufteilung eines Gruppenakkordes gezeigt werden:

Der Akkord betrage 100,— RM. Entsprechend den im Akkord erzielten durchschnittlichen Stundensätzen soll die Verteilung unter Berücksichtigung der aufgewandten Arbeitszeit unter die drei beteiligten Arbeiter vorgenommen werden. Das Verhältnis der durchschnittlichen Stundensätze wird mit 8 : 6 : 5 festgestellt. Die Arbeitszeit von A. betrage 52 Stunden, die des B. 37 Stunden und die des C. 44 Stunden. Demnach erhält

A. $52 \times 8 = 416$ Einheiten des Gesamtakkordes
B. $37 \times 6 = 222$ Einheiten des Gesamtakkordes
C. $44 \times 5 = 220$ Einheiten des Gesamtakkordes

858 Einheiten insgesamt haben sich in den Akkord von 100,— Reichsmark zu teilen, so daß auf eine Einheit 0,11655 entfallen. Es erhält also Arbeiter

A. $416 \times 0{,}11655 = 48{,}49$ RM
B. $222 \times 0{,}11655 = 25{,}87$ RM
C. $220 \times 0{,}11655 = 25{,}64$ RM

100,— RM[19].

Der Arbeitgeber hat von dem Bruttolohn eine ganze Reihe gesetzlich vorgeschriebener Abzüge vorzunehmen. Außerdem sind solche Beträge einzubehalten, die der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber schuldet. Man kann demnach die Abzüge in zwei Gruppen unterteilen:

1. Gesetzlich vorgeschriebene Abzüge,
2. Abzüge auf Grund von Abmachungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Als gesetzlich vorgeschriebene Abzüge sind zu nennen:

1. Lohn- und Ledigensteuer,
2. Krankenkassenbeiträge,
3. Arbeitslosenversicherungsbeiträge,
4. Abgabe zur Arbeitslosenhilfe,
5. Invaliden- oder Reichsversicherungsbeiträge,
6. Bürgersteuer.

Diese Posten stellen regelmäßig wiederkehrende Abzüge dar, im Gegensatz zu den auf Grund von Abmachungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorzunehmenden Abzügen, die meistens unregelmäßig erfolgen. Als Abzüge dieser Art sind zu nennen:

1. Lohnvorschüsse,
2. Gegenwert für Sachlieferungen,
3. Die laut Arbeitsordnung festgelegten Strafen, die bei Zuwiderhandlung gegen die Arbeitsordnung erhoben werden[20].
4. Miete für Werkwohnungen.

In diesem Zusammenhang sind auch die Lohnpfändungen zu nennen. Durch Beschluß eines Gerichtes wird der Arbeitgeber verpflichtet, einen bestimmten Teilbetrag des dem betreffenden Arbeitnehmer zustehenden Lohnes einzubehalten und an den Gläubiger des Arbeitnehmers auszuzahlen. Die gesetzlichen Bestimmungen hierüber finden sich im § 850 der Zivilprozeßordnung. „Die wichtigste dieser Bestimmungen ist die Einschränkung der Pfändbarkeit auf Arbeits- und Dienstlohn. § 850 I, in Verbindung mit dem sogenannten Lohnbeschlagnahmegesetz vom 21. Juni 1869, das mittlerweile vielfach, zuletzt durch Gesetz vom 27. Februar 1928, geändert ist. Danach sind Forderungen aus Arbeits- und Dienstleistung, die die Haupttätigkeit des Arbeitenden bildet, in Höhe von 7,50 RM täglich, 45,— RM wöchentlich und 195,— Reichsmark monatlich frei. Der Mehrbetrag ist, soweit er nicht 650,— RM für den Monat, 150,— RM für die Woche und 25,— RM für den Tag übersteigt, bis zu einem Drittel, und bei Vorhandensein weiterer Unterhaltberech-

19. Reichel, a. a. O., S. 32.
20. § 134b Abs. 2 Gewerbeordnung schreibt vor, daß Strafen die Hälfte des durchschnittlichen Tagesarbeitsverdienstes nicht überschreiten dürfen.

tigter bis zu zwei Drittel unpfändbar. Ausnahmen zugunsten der Unterhaltsansprüche von Angehörigen sind entsprechend der Regelung im § 850 Abs. IV getroffen“ [21].

Eine Besprechung der Abzugsposten, die zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbart sind, erübrigt sich. Es scheint jedoch angebracht, auf die gesetzlich vorgeschriebenen Abzüge näher einzugehen.

Lohnsteuer. „Die Bemessungsgrundlage bildet die um bestimmte Beträge gekürzte Lohnzahlung. Der Begriff der Lohnzahlung im Sinne des Einkommensteuergesetzes umfaßt jede geldwerte Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer“ [22]. Hierunter fallen also auch die Naturalleistungen und zwar mit ihrem wirklichen Wert, nicht etwa mit ihrem Verrechnungswert. Die zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage vom Bruttolohn in Abzug zu bringenden Beträge setzen sich zusammen aus

1. dem steuerfreien Lohnbetrag,
2. den Werbungskosten,
3. den Sonderleistungen.

Der steuerfreie Lohnbetrag ist jährlich auf 720,— RM festgesetzt. Als Werbungskosten werden jährlich 240,— RM, derselbe Betrag für Sonderleistungen ohne Nachweis abgesetzt. Weist der Steuerpflichtige nach, daß seine Werbungskosten und Sonderleistungen jährlich zusammen den Betrag von 480,— Reichsmark übersteigen, so wird auf Antrag eine entsprechende Erhöhung des für Werbungs- und Sonderkosten vorgesehenen Betrages vorgenommen. Ebenso ist eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages auf Grund des § 56 EStG. möglich, wenn dem Steuerpflichtigen z. B. durch Unterhalt mittelloser Angehöriger oder dauernde Krankheit von Familiengliedern usw. eine dauernde außergewöhnliche Belastung erwächst. Erfolgt eine Erhöhung des lohnsteuerfreien Betrages, so wird diese auf der Steuerkarte eingetragen. Es sei hier erwähnt, daß die lohnsteuerfreien Beträge überhaupt nur dann in Abzug gebracht werden dürfen, wenn die Steuerkarte des Steuerpflichtigen vorliegt, andernfalls ist der gesamte Bruttolohn zur Besteuerung heranzuziehen.

Für verheiratete Arbeitnehmer erhöht sich der steuerfreie Lohnbetrag um jährlich 120,— RM, für das erste Kind um jährlich 120,— RM, für das zweite Kind um 240,— RM, für das dritte Kind um 480,— RM, für das vierte Kind um 720,— RM und für jedes weitere Kind um 960,— RM, jedoch nur für Kinder unter 18 Jahren, die ohne eigenes Arbeitseinkommen sind. Bei Monats-, Wochen-, Tages- oder Stundenverdienst werden die aus nachstehender Aufstellung ersichtlichen anteiligen Beträge berücksichtigt. Maßgebend sind die Eintragungen auf der Steuerkarte.

Statt der festen Abzüge für Familienermäßigung können auch prozentuale Abzüge vorgenommen werden, die für die Ehefrau und jedes Kind unter 18 Jahren ohne eigenes Arbeitseinkommen je 10% des um die steuerfreien Beträge gekürzten Einkommens ausmachen. Das für den Arbeitnehmer günstigere System der Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage ist von dem Arbeitgeber anzuwenden.

---

21. de Boor, Zivilprozeßrecht. S. 1011.
22. Fritz, Betriebswirtschaftl. Steuerlehre. S. 1116.

Tabelle der steuerfreien Lohnbeträge.

	Jährlich RM	Monatlich RM	Wöchentl. RM	Täglich RM	Stündlich RM
Steuerfreier Lohnbetrag	720	60	14,40	2,40	0,60
Werbungskosten und Sonderleistg. .	480	40	9,60	1,60	0,40
Für die Ehefrau . .	120	10	2,40	0,40	0,10
Für das 1. Kind . .	120	10	2,40	0,40	0,10
Für das 2. Kind . .	240	20	4,80	0,80	0,20
Für das 3. Kind . .	480	40	9,60	1,60	0,40
Für das 4. Kind . .	720	60	14,40	2,40	0,60
Für das 5. Kind und jedes weitere .	960	80	19,20	3,20	0,80

An einem praktischen Beispiel sollen die zwei Möglichkeiten der Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage gezeigt werden.

Angenommen, der Arbeitnehmer bezieht ein monatliches Bruttogehalt von 300,— RM. Er ist verheiratet und hat zwei Kinder.

1. Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage bei Anwendung der festen Abzüge für die Familienermäßigungen:

Monatsgehalt		300 RM
Steuerfreier Lohnbetrag	60 RM	
Werbungskosten	20 RM	
Sonderleistungen	20 RM	100 RM
		200 RM
Familienermäßigungen:		
Für die Ehefrau	10 RM	
Für das 1. Kind	10 RM	
Für das 2. Kind	20 RM	40 RM
Steuerbemessungsgrundlage		160 RM

2. Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage bei Anwendung der prozentualen Abzüge für die Familienermäßigungen:

Monatsgehalt		300 RM
Steuerfreier Lohnbetrag	60 RM	
Werbungskosten	20 RM	
Sonderleistungen	20 RM	100 RM
		200 RM
Familienermäßigungen		
3 mal 10% von 200 RM		60 RM
Steuerbemessungsgrundlage		140 RM

Von der so ermittelten Steuerbemessungsgrundlage wird die Lohnsteuer berechnet. Diese beträgt 10% der Steuerbemessungsgrundlage, vermindert um

$^1/_4$, höchstens jedoch um monatlich 3,— RM, wöchentlich —,75 RM, täglich —,15 RM oder für je zwei angefangene Arbeitsstunden —,05 RM.

Nach dem Stand vom 31. Mai 1933 wurde zu der Lohnsteuer der Ledigen ein Zuschlag erhoben. Ausgenommen von der Zahlung dieses Zuschlages sind solche Steuerpflichtige, die Kinder haben, wobei es unbeachtlich ist, ob die Steuerpflichtigen nicht oder nicht mehr verheiratet sind. Ferner werden auf besonderen Antrag diejenigen befreit, die mittellose Angehörige zu unterhalten haben. Bei Arbeitnehmern mit einem monatlichen Einkommen von weniger als 300,— RM wird die Ledigensteuer in der Weise erhoben, daß der vorher besprochene 10%ige Abzug von der Lohnsteuer als Ledigensteuer einbehalten wird. Bei Arbeitnehmern mit mehr als 300,— RM monatlichem Einkommen wird außerdem zu der 10%igen Lohnsteuer ein Zuschlag in Höhe von 10% erhoben.

Im allgemeinen werden in der Praxis zur Feststellung der Steuerabzugsbeträge Tabellen verwandt, in denen die abzuziehenden Beträge unter Berücksichtigung des für den Arbeitnehmer günstigsten Systems verzeichnet sind.

Der Arbeitgeber hat die einbehaltenen Steuerbeträge entweder im Überweisungsverfahren an das zuständige Finanzamt abzuführen, was wohl in der Mehrzahl der Fälle geschieht, oder aber durch Kleben von Steuermarken zu entrichten.

Krankenkasse und Beitrag zur Erwerbslosenversicherung. Der Krankenkasse ist die Einziehung der Beiträge zur Erwerbslosenversicherung übertragen worden, die diese zusammen mit den Krankenkassenbeiträgen erhebt. Der Beitrag zur Krankenkasse wird zu $^2/_3$ von dem Arbeitnehmer, zu $^1/_3$ von dem Arbeitgeber getragen. Erwerbslosenversicherungsbeiträge haben Arbeitnehmer und Arbeitgeber je zur Hälfte zu entrichten. Es sind daher auch vom Bruttolohn der Arbeitnehmer nur die den Arbeitnehmer betreffenden anteiligen Beträge einzubehalten. Die Versicherungspflicht ist jedoch nicht unbegrenzt. Arbeitnehmer mit einem monatlichen Einkommen von mehr als 300,— RM sind nicht krankenkassenpflichtig, jedoch ist freiwillige Versicherung möglich. In diesem Falle entfällt die bei Einkommen bis zu 300,— RM bestehende Anteilspflicht des Arbeitgebers. Die Verpflichtung zur Zahlung von Erwerbslosenversicherungsbeiträgen erlischt bei einem monatlichen Einkommen von mehr als 700,— RM, ohne daß die Möglichkeit der freiwilligen Versicherung gegeben ist.

Abgabe zur Arbeitslosenhilfe. Durch Verordnung des Herrn Reichspräsidenten vom 14. Juni 1932 wurde die Erhebung der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe bestimmt. Der Abgabe unterliegen alle Lohn- und Gehaltsempfänger. Befreit ist das Arbeitsentgelt der Lehrlinge sowie das Entgelt für vorübergehende Dienstleistungen und für geringfügige Beschäftigung. Die Abgabe beträgt bei einem Arbeitsentgelt bis zu 125,— RM monatlich 1,5%, bis zu 300,— RM 2,5%. Bei einem Arbeitsentgelt zwischen 300,— bis 700,— Reichsmark monatlich beträgt die Abgabe für die ersten 300,— RM 2,5%, für die weiteren Beträge 5,75%. Bei Arbeitseinkommen zwischen 700,— und 3000,— RM monatlich beträgt die Abgabe von den ganzen Bezügen 5,75%. Sofern das Arbeitsentgelt im Monat den Betrag von 3000,— RM übersteigt, beträgt die Abgabe 6,5%. Bei Personen, die nach der Reichsversicherungsordnung für den Fall der Krankheit versicherungspflichtig sind oder Bei-

träge zur Erwerbslosenversicherung zu entrichten haben, werden die Beiträge zur Arbeitslosenhilfe von den Krankenkassen erhoben. Bei den übrigen Abgabepflichtigen ist der zu zahlende Betrag mit der Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Invalidenversicherung. Die zu entrichtenden wöchentlichen Beiträge sind vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer je zur Hälfte zu tragen. Die Entrichtung der Beiträge geschieht durch Kleben von Marken in die von der Polizeibehörde auszustellende Versicherungskarte. Die augenblicklich gültigen Beitragssätze betragen: —,30 RM für jede angefangenen 6,— RM Wochenlohn. Bei Löhnen über 36,— RM wöchentlich kommt der Höchstsatz von 2,— RM zur Verrechnung. Invalidenversicherungspflichtig sind nur Arbeiter, während für die Angestellten die Reichsversicherungspflicht besteht. Ebenso wie bei der Invalidenversicherung wird hier der Beitrag vom Arbeitgeber und Arbeitnehmer je zur Hälfte getragen und ist entsprechend der Höhe des Einkommens gestaffelt. Es betragen die Beiträge bei Monatsgehalt

bis zu 50 RM 2 RM, die der Arbeitgeber allein zu tragen hat,
bis zu 100 RM 4 RM, die jeder zur Hälfte zu tragen hat.

Für jede weiteren angefangenen 100,— RM Einkommen je 4,— RM mehr. Bei 700,— monatlichem Einkommen liegt die Versicherungsgrenze. Angestellte mit höherem Gehalt sind nicht mehr zur Entrichtung von Beiträgen verpflichtet, jedoch berechtigt, durch freiwillige Beiträge Rechte zu erwerben.

An dieser Stelle ist noch die durch Notverordnung eingeführte Bürgersteuer zu besprechen, die ebenfalls nach der Höhe des Einkommens gestaffelt ist. Die erste Stufe endet bei einem Jahreseinkommen von 4500,— RM, so daß für die Mehrzahl der Arbeitnehmer diese Stufe in Anrechnung kommt. Der Grundbetrag für diese Stufe ist auf jährlich 6,— RM festgesetzt, mit der Maßgabe, daß die einzelnen Gemeinden berechtigt sind, Zuschläge entsprechend der durch die Wohlfahrtseinrichtungen der Gemeinde hervorgerufenen Belastung vorzunehmen.

Nachdem die besprochenen Abzüge für jeden Arbeitnehmer errechnet sind, kann die Ausfertigung der Abrechnungsbelege in Angriff genommen werden.

Die Lohnabrechnungsbelege dienen einmal als Unterlage für die Lohnauszahlung, außerdem für die Verbuchung. Um dem Arbeiter die Möglichkeit zu geben, die Richtigkeit der Lohnabrechnung nachzuprüfen, wird ihm zusammen mit dem Lohn eine Abrechnung ausgehändigt, aus der er den Bruttolohn, die einzelnen Abzugsbeträge und den auszuzahlenden Lohn ersehen kann. Die Aushändigung eines Abrechnungsbeleges ist durch § 134, 2 der Gewerbeordnung vorgeschrieben. Es heißt hier: „Den Arbeitern ist bei der regelmäßigen Lohnzahlung ein schriftlicher Beleg über den Betrag des verdienten Lohnes und der einzelnen Arten der vorgenommenen Abzüge auszuhändigen."

Für die Kasse ist eine Aufstellung anzufertigen, die einen Überblick über die zu zahlenden Löhne ergibt, und die gleichzeitig der Hauptbuchhaltung als Buchungsunterlage dient. Diese Aufstellung wird werkstättenweise geordnet und enthält die Lohnabrechnung für jeden einzelnen Arbeiter unter gleichzeitiger Feststellung der Gesamtsummen der in der betreffenden Lohn-

periode zur Auszahlung kommenden Beträge, sowie der zu entrichtenden Abgaben. Sie bietet also die Übersicht über die für sämtliche Arbeiter während einer Lohnperiode zu machenden Aufwendungen. Nicht enthalten sind lediglich die anteilmäßigen Versicherungsbeiträge, die vorher besprochen wurden. Die Summe läßt sich leicht aus den abzugsfähigen Anteilen errechnen und muß noch der Bruttolohnsumme zugeschlagen werden.

Außerdem ist es nötig, Aufzeichnungen darüber zu machen, welche Bezüge der einzelne Arbeiter während eines Rechnungsabschnittes bekommen hat, was wegen der hier zu besprechenden Abrechnungsmethoden an dieser Stelle zu erwähnen ist, obwohl die Verbuchung der Löhne erst im nächsten Abschnitt behandelt wird.

Die Arten der in Anwendung kommenden Methoden für die Aufstellung der Lohnabrechnungsbelege ist sehr verschiedenartig. In der Praxis werden leider noch sehr oft alte umständliche Systeme angetroffen, bei denen viel zu viel Übertragungsarbeiten vorzunehmen sind. Bei ihnen wird vom Abrechnungsbeleg auf die Lohnliste übertragen, von dieser werden die Beträge auf die Lohntüten oder Lohnzettel übernommen, um schließlich von hier wieder auf die Personalkarten der Arbeitnehmer abgeschrieben zu werden. Es ist klar, daß die Möglichkeit der Fehlerbildung bei einem derartigen System sehr groß ist, da durch das viele Übertragen der Zahlen leicht ein Fehler unterlaufen kann. Außerdem erfordert das unproduktive Abschreiben viel Zeit und macht dadurch die Abrechnung zu einem kostspieligen Apparat. Die neuzeitlichen Abrechnungssysteme beruhen hingegen auf dem Durchschreibeverfahren. Es werden in einem Arbeitsgang die gesamten zur Lohnauszahlung notwendigen Unterlagen hergestellt, entweder im maschinellen oder manuellen Verfahren. Insgesamt werden drei Exemplare der Lohnliste ausgefertigt, von denen zwei mit Hilfe von Schneideapparaten in Einzelabrechnungen für jeden Arbeiter getrennt werden. Ein Exemplar dient als Abrechnungsunterlage für den Arbeitnehmer, während das andere in die Lohnkarte des betreffenden Arbeiters eingeklebt wird. Auf diese Weise ist die Übertragungsarbeit erspart, außerdem hat man durch die Anwendung des Durchschreibeverfahrens eine genaue Zweitschrift des dem Arbeitnehmer übergebenen Lohnabrechnungsbeleges.

Die auszustellende Lohnliste enthält folgende Angaben:

1. Namen der Arbeitnehmer,
2. Personalnummer,
3. Bruttolöhne, getrennt nach
   a) Zeitlohn,
   b) Akkordlohn,
   c) Mischlöhnen.
4. Abzugsposten, getrennt nach
   a) gesetzlich vorgeschriebenen Abzügen,
   b) vereinbarten Abzügen,
5. Gesamtsumme der Abzüge,
6. Vorschüsse,
7. Auszuzahlender Lohnbetrag.

Ist die Lohnliste für die Löhnungsperiode zusammengestellt, so wird sie zur rechnerischen Prüfung und Bereitstellung der für die Lohnauszahlung nötigen Beträge der Kassenabteilung übergeben.

2. Lohnauszahlung.

Grundsätzlich muß die Auszahlung und die Ausrechnung der Löhne voneinander getrennt sein und von verschiedenen Personen vorgenommen werden. Die meisten Unterschlagungen sind da zu finden, wo Lohnausrechnung und Lohnauszahlung in einer Hand liegen. Die Möglichkeit der Veruntreuung ist viel geringer, wenn die Auszahlung der Löhne von einer mit der Lohnabrechnungsstelle in keiner Beziehung stehenden Stelle vorgenommen wird.

Die Lohnauszahlung zerfällt in die Vorbereitung der Auszahlung und in die Auszahlung selbst. Zur Auszahlung der Löhne werden im allgemeinen Lohntüten verwandt. Auf der Lohntüte ist der Name des Lohnempfängers, seine Personalnummer sowie der zur Auszahlung kommende Lohnbetrag vermerkt. Außerdem befindet sich auf den Lohntüten meistens ein Aufdruck, der besagt, daß der Inhalt sofort nach Erhalt in Gegenwart des auszahlenden Beamten nachzuzählen ist, da spätere Reklamationen nicht berücksichtigt werden können. Es werden bei verschiedenen Abrechnungssystemen durchsichtige Lohntüten verwandt, um den Inhalt ohne Öffnen der Tüten nachzählen zu können. Es hat sich jedoch gezeigt, daß die durchsichtige Lohntüte keinen besonderen Vorteil aufweist, da das Nachzählen des Inhaltes doch nicht einwandfrei möglich ist. Häufig findet man statt der auf besonderem Zettel beigefügten Lohnabrechnung diese auf der Tüte selbst. In Betrieben mit zahlreicher Belegschaft bedient man sich zur Anbringung der Namen auf den Lohntüten einer Adressiermaschine, so daß nur noch der auszuzahlende Lohnbetrag auf der Tüte zu vermerken ist.

Zur Erleichterung der Lohnauszahlung ist es in vielen Betrieben üblich, die Pfennigbeträge nicht auszuzahlen, sondern diese in die nächste Lohnperiode zu übernehmen. Es ist zweifellos eine große Vereinfachung, wenn nur volle Markbeträge zur Auszahlung gelangen.

Die vorbereiteten Lohntüten werden zusammen mit der Lohnliste der Kassenabteilung übergeben. Die Summe der auszuzahlenden Löhne, die aus der Lohnliste ersichtlich ist, wird den mit der Einfüllung der Löhne in die Tüten beauftragten Beamten von der Kasse ausbezahlt. Zweckmäßig ist das Einfüllen der Einzelbeträge in die Tüten von mindestens zwei Personen vorzunehmen, von denen eine den Betrag an Hand der Lohnliste vorzählt, während von der andern der vorgezählte Betrag auf seine Übereinstimmung mit der auf der Lohntüte vermerkten Lohnsumme geprüft wird. Dadurch, daß das Einzählen der Beträge in die Tüten von zwei Beamten nach verschiedenen Unterlagen vorgenommen wird, ist eine Kontrolle für die Richtigkeit der Auszahlung gegeben, die noch dadurch ergänzt wird, daß der von der Kasse ausgezahlte Betrag nach Einfüllen der Lohnbeträge in die Tüten aufgehen muß. Ist dies der Fall, so darf angenommen werden, daß kein Fehler unterlaufen ist, und die Lohntüten können verschlossen werden.

Die Übergabe an die Lohnempfänger erfolgt entweder an der Kasse, oder aber besser noch durch die Meister der einzelnen Werkstätten, da diese ihre Leute persönlich kennen. Es werden die Lohntüten werkstättenweise gegen

Quittung dem betreffenden Meister übergeben, der die eigentliche Auszahlung vornimmt. In verschiedenen Betrieben ist es eingeführt, daß die Arbeitnehmer den Empfang des Lohnes durch ihre Unterschrift bescheinigen. Dies wird meist auf einer bei Übergabe der Lohntüten an den Meister beigefügten Aufstellung, die die Namen und Lohnbeträge der einzelnen Arbeiter enthält, vorgenommen. Erfolgt die Auszahlung der Löhne an den Kassen, so wird im allgemeinen verlangt, daß sich der Arbeiter durch Vorzeigen seiner Betriebsausweiskarte legitimiert, damit der Lohn nicht an Unbefugte ausbezahlt wird. Ist eingeführt, daß die Arbeitnehmer über den empfangenen Lohn Quittung erteilen, so wird man dies zweckmäßig auf der Lohnliste selbst, oder noch besser auf der Personal-Lohnkarte vornehmen lassen. Die Quittungsleistung auf der Lohnkarte ist deshalb vorzuziehen, weil erstens gleich festgestellt werden kann, ob die geleistete Unterschrift in Übereinstimmung mit den vorherigen ist, zweitens dem Arbeitnehmer der Lohn seiner Kollegen nicht bekannt wird. Eine zweckmäßige Einrichtung ist auch die Abstempelung der Ausweiskarte für die einzelnen Lohnzahlungen. Die Ausweiskarten haben dann auf der Rückseite eine Feldeinteilung und werden jährlich oder halbjährlich erneuert.

D. Die Technik der Verbuchung der Löhne.

1. Verbuchung in der Lohnbuchhaltung.

Wie bereits in dem vorhergehenden Abschnitt erwähnt wurde, werden die den einzelnen Arbeitnehmern ausgezahlten Lohnbeträge auf einer Lohnkarte verbucht, die sämtliche während einer Rechnungsperiode, meist ein Jahr, an den betreffenden Arbeitnehmer gezahlten Lohnbeträge enthält. Aus diesen Eintragungen sind der Bruttolohn, die einzelnen Abzüge, sowie der ausgezahlte Lohnbetrag zu ersehen. Wir haben bereits von der unproduktiven Übertragungsarbeit gesprochen, die bei den nicht nach dem Durchschreibeverfahren eingerichteten Abrechnungssystemen erforderlich ist. Man trifft in der Praxis eine ganze Reihe von Durchschreibesystemen an, die alle die nötigen Abrechnungsbelege in einem Arbeitsgange herstellen. Die einzelnen Methoden unterscheiden sich in der Art der technischen Durchführung dadurch, daß einige von der Lohnkarte auf die Lohnliste, andere umgekehrt durchschreiben. Zweckmäßig ist das vorher bereits besprochene System, bei dem die Lohnliste in drei Ausfertigungen hergestellt wird, von denen zwei in die Einzelabrechnungen zerlegt werden. Es wird hierdurch das dauernde Wechseln der Karten vermieden, wofür bei maschineller Ausfertigung Spezialmaschinen mit doppelter Walzenführung erforderlich sind, während für die Herstellung der dreifachen Lohnliste eine gewöhnliche Schreibmaschine verwandt werden kann.

2. Verbuchung in der Statistik.

Unter betriebswirtschaftlicher Statistik versteht man einen Teil des Rechnungswesens einer Unternehmung. Durch die fortlaufende Anwendung der statistischen Methoden

1. auf Zustände und Vorgänge im Betriebe,
2. auf betriebswesentliche Erscheinungen in der Gesamtwirtschaft

sollen der Betriebsleitung Aufschlüsse über die Betriebsgebarung in der Vergangenheit und Anregungen für die Zukunft vermittelt werden, die die anderen Teile des Rechnungswesens nicht zu geben vermögen[23].

Einen Teil der betriebswirtschaftlichen Statistik bildet die Lohnstatistik. Der Lohn ist, wie bereits eingangs dargestellt wurde, ein Hauptkostenfaktor der Selbstkostenrechnung der Unternehmung. Man unterscheidet zwei Hauptgebiete der Lohnstatistik:

1. die Lohnkostenstatistik,
2. die Sozialstatistik.

In der vorliegenden Arbeit interessiert die Kostenstatistik, die nicht nur ein Mittel der Beobachtung betrieblicher Erscheinungen ist, sondern zugleich die Verbuchungsgrundlage für die Betriebsbuchhaltung bildet, sowie wichtige Unterlagen für die Selbstkostenrechnung zur Verfügung stellen kann.

Die Angaben der Lohnabrechnungsbelege müssen geordnet und aufgeteilt werden, um sie für den Betrieb auswerten zu können. Zur Aufgabe der Kostenstatistik gehört die Trennung der direkten und indirekten Löhne, die Verteilung der Löhne auf die einzelnen Werkstätten, die Berechnung von Durchschnitts-, Stunden- und Akkordsätzen und die Verteilung der Löhne auf die einzelnen Kostenträger[24]. Wichtig ist auch die Statistik über die Belegschaft einer Unternehmung in ihrer Untergliederung auf die einzelnen Werkstätten, sowie die Errechnung von Verhältniszahlen aus Löhnen und Gesamtumsatz des Unternehmens. Werden diese Aufteilungen in der statistischen Abteilung eines Betriebes an Hand der Grundbelege, die auch für die Berechnung der Löhne verwandt wurden, vorgenommen, so kann durch entsprechende Organisation hier leicht eine gewünschte Kontrolle der Lohnabrechnung geschaffen werden.

Die nachstehenden Schemen zeigen die Verteilung der Löhne nach den Verwendungsarten. Die Einteilung der Lohnverteilungsbogen richtet sich nach dem Kontenplan des Unternehmens. Die Lohnverteilung wird zunächst für die einzelnen Werkstätten getrennt durchgeführt, und dann werden die Summen der Werkstätten-Lohnverteilungsbogen in den Hauptlohnverteilungsbogen für die in einer Lohnperiode insgesamt gezahlten Löhne übernommen.

Auf diese Weise erhält man sachlich geordnete Zusammenstellungen, die jederzeit die Möglichkeit bieten, auf die Urbelege zurückzugehen. Die Lohnverteilungsstatistiken über die in den einzelnen Perioden bezahlten Löhne werden dann meistens noch nach Rechnungsperioden der Buchhaltung zusammengefaßt und bieten so wertvolles Material für die Betriebskontrolle.

---

23. Penndorf, a. a. O. S. 1188.
24. Penndorf, a. a. O. S. 1190.

Schmiedewerkstatt. Lohnverteilungsbogen
Wochenliste Nr. 7/1931

Personalnummer		Kommissions-Nr. 237	256	350	352	355	358	360	361	Holzkonto	Maschinen- und Gerätekonto neu	Baukonto, neu	Inventar-Konto, neu	Maschinenerhaltung	Werkzeugerhaltung	Inventarerhaltung	Gebäudeerhaltung	Maschinen- und Kesselwartung	Materialtransport	Halb- und ganzfertige Warentransporte	Wachdienst	Reinigungsspesen	Stallkosten	Diverse	Summa	Nummer	Totale
		RM	RM	RM	RM	RM	RM	RM	RM		RM	RM		RM	RM										RM		
146		4,95	4,95	17,82								2,70			0,90										31,32	146	
147			10,00	4,80	11,75																				26,55	147	
148																										
149																										
150																										
151																										
152																										
153																										
154																										
155																										
156																										
157																										
158																										
159																										
160			4,20		12,80	4,00	7,22																			
		62,80	74,12	162,80	41,10	6,04	84,92	20,40	39,60		4 00	2,70		9,30	0,92											508,70

Aus: Lewin; Werkstättenbuchführung S. 82/83

Konto-Nr.	Konten	Schmiede	Eisenbearbeitung: Schlosser-Montage	Eisenbearbeitung: Bankschlosser	Eisenbearbeitung: Dreher Hobler Fräser	Eisenbearbeitung: Bohrer Schleifer	Holzbearbeitung: Holzbearbeitung	Holzbearbeitung: Tischler	Holzbearbeitung: Stellmacher	Sattler	Lackierer	Sägewerk: Sägerei	Sägewerk: Kisten-Fabrik	Sägewerk: Biegerei	Zwischensumme: Maschinenfabrik	Zwischensumme: Sägewerk	Betrag RM
	Indirekte Löhne:																
1	Maschinen- und Kesselwartung (Unkosten)																
2	Materialtransport (Unkosten)																
3	Warentransport (Unkosten)																
4	Wachdienst (Unkosten)																
5	Reinigungsspesen (Unkosten)																
6	Stallkonto (Unkosten)																
7	Diverse (Unkosten)																
8	Maschinenerhaltung (Reparaturen)	9,30															
9	Werkzeugerhaltung (Reparaturen)	0,92															
10	Inventarerhaltung (Reparaturen)																
11	Gebäudeerhaltung (Reparaturen)																
	Neue Anlagen:																
12	Maschinen, Geräte usw.	4,00															
13	Baukonto	2,70															
14	Inventarkonto																
	Direkte Löhne:																
15	Fabrikationskonto																
	Kommission Nr. 237	62,80															
	„ 256	74,12															
	„ 350	162,80															
	„ 352	40,10															
	„ 355	7,04															
	„ 358	84,92															
	„ 360	20,40															
	„ 361	39,60															
	Wochenlohnsummen:	508,70															

Werk I; Maschinenfabrik — Werk II; Säge

Aus: Lewin; Werkstättenbuchführung Seite 84/85

3. Verbuchung in der kaufmännischen und Betriebsbuchhaltung.

Die Buchhaltung der industriellen Unternehmungen läßt sich gliedern in einen Teil, der die Vorgänge, die den Betrieb mit der Außenwelt verbinden, aufzeichnet, den man mit kaufmännischer Buchhaltung bezeichnet, und einen Teil, der die Produkte in ihrem Lauf durch den inneren Betrieb verfolgt, die Betriebsbuchhaltung. „Alle Vorgänge der Produktion sind in der Betriebsbuchhaltung festzuhalten, während die kaufmännische Buchhaltung die Geld- und Finanzgebarung, den Ein- und Verkauf, die Kontrolle der Forderungen und Schulden und die Erstellung des Jahresergebnisses und der Bilanz vornimmt“ [25]. Ähnlich bezeichnet Schmalenbach die Aufgaben der kaufmännischen und Betriebsbuchhaltung: „Die kaufmännische Buchhaltung kontrolliert das Schuldenwesen, die Betriebsbuchhaltung den Betriebsgang“ [26]. Wenn auch die beiden Teilbuchhaltungen verschiedene Aufgaben zu erfüllen haben, so müssen sie doch ein organisches Ganzes bilden.

Die Verbuchung der Löhne kann auf verschiedene Arten erfolgen. Einmal kann die kaufmännische Buchhaltung die ihr von der bereits besprochenen Lohnstatistik übermittelten Lohnsummen verbuchen, und so gleichzeitig die Konten der Fabrikation führen. Die Organisation kann aber auch so beschaffen sein, daß die beiden Teilbuchhaltungen streng auseinandergehalten werden. Dann verbucht die kaufmännische Buchhaltung die Summe der gezahlten Löhne auf ein Lohnkonto, das auch schon nach betrieblichen Gesichtspunkten in mehrere Konten untergegliedert sein kann. Die Betriebsbuchhaltung verarbeitet dann die von der Hauptbuchhaltung gelieferten Zahlen, die nach Kostenarten gegliedert sind, nach produktionstechnischen Grundsätzen weiter, wobei auf die Erfordernisse der Selbstkostenrechnung weitgehendst Rücksicht zu nehmen ist.

Peiser [27] macht den Vorschlag, ein Lohnverrechnungskonto einzuschalten, und von diesem die Verteilung der Löhne auf die einzelnen Kostenstellen vorzunehmen. Dies bietet den Vorteil, daß eine Übersicht der Gesamtlöhne in der Buchhaltung vorhanden ist.

In allen Fällen werden die Bruttolohnsummen den betreffenden Konten belastet, da die Abzüge, die an die in Frage kommenden Stellen weiterzuleiten sind, für die Unternehmung Lohnkosten darstellen. Außer den Bruttolöhnen sind den Kostenstellen die von dem Betrieb zu tragenden Anteile für Sozialversicherungen zu belasten, um zu der Gesamtsumme der Lohnaufwendungen zu gelangen.

Werden in der Kasse die Nettoauszahlungen verbucht, so sind den einzelnen Kostenstellen noch die einbehaltenen und von dem Unternehmen zu tragenden Steuern und Versicherungsbeiträge zu belasten. Zweckmäßigerweise wird man so vorgehen, daß diese Beträge den einzelnen Kostenstellen belastet und entsprechende Konten erkannt werden, die sich dann wieder nach Überweisung der Abgaben ausgleichen müssen. Vielfach wird es so gehandhabt, daß der Bruttobetrag der zur Auszahlung gelangenden Löhne in

25. Kalveram, Buchhaltung. S. 481.
26. Schmalenbach, Z. f. h. F. XIII, S. 261.
27. Peiser, Grundlagen der Betriebsrechnung.

der Kasse zu Lasten des Lohnkontos oder der sonst in Betracht kommenden Konten gebucht wird, während die Abzüge auf der Sollseite des Kassenkontos wieder als Eingänge erscheinen, um als Habenposten auf den Konten „Soziale Lasten", „Strafgelder" usw. gutgeschrieben zu werden. In diesem Falle ist jedoch der den Arbeitgeber betreffende Anteil der sozialen Lasten nicht verbucht, sondern erscheint nach Zahlung der Abgaben als Saldo auf den betreffenden Konten. Die Aufteilung dieser Konten auf die Kostenstellen ist jedoch schwieriger, weil dann erst die Anteile der einzelnen Kostenstellen festgestellt werden müssen, weshalb die erste Art der Verbuchung vorzuziehen ist.

HAUPTTEIL III.

Die Fehlerquellen.

Der Erfolg einer Revision ist abhängig von der Kenntnis der Fehlerquellen. In den vorausgegangenen Untersuchungen und Darstellungen wurde bereits auf Fehlermöglichkeiten, die bei der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung bestehen, hingewiesen. Hier soll es sich nun darum handeln, die häufigsten Fehler, die mit der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung im Zusammenhang stehen, systematisch aufzuzeichnen.

Wenn man nach der Entstehungsursache forscht, stellt man fest, daß es sich einmal um Fehler handelt, die bewußt von den ausführenden Organen gemacht werden, sei es, um sich einen persönlichen Vorteil zu verschaffen oder um damit einen an anderer Stelle gemachten Fehler zu verdecken. Neben diesen gewollten Fehlern stehen diejenigen, die aus Unkenntnis der Materie und ihrer Zusammenhänge oder aus Unachtsamkeit gemacht werden, die aber auch dem Unternehmen Schaden bringen können, zumal wenn sie sich dauernd wiederholen. Da im Endergebnis eine Schädigung des Unternehmens eintreten kann, gleichviel ob die Fehler gewollter oder ungewollter Art sind, hat der Revisor die Aufgabe, alle bestehenden Fehler, welche Entstehungsursache auch vorliegt, festzustellen. Wichtig ist aber, daß er die Entstehungsursache erkennt, damit Maßnahmen getroffen werden können, um die Entstehung der Fehler in Zukunft nach Möglichkeit zu verhindern.

Es erscheint angebracht, das Gesamtgebiet der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung in Fehlerfelder einzuteilen und in ihnen die möglichen Fehlerquellen aufzudecken. Als solche Fehlerfelder wurden gewählt:

1. Die Einstellung und Entlassung von Arbeitern.
2. Die Zeit- und Leistungskontrolle.
3. Die Technik der Löhnung.
4. Die Technik der Verbuchung.

Die Feststellung der in den einzelnen Lohnsystemen durch falsche Bemessung der Grundlöhne möglichen Fehler gehört nicht zu den Aufgaben der Revision der Lohnabrechnung, da es sich hierbei nur um die Prüfung der Ausführung der durch die Lohnsysteme bezeichneten Art der Lohnermittlung handelt.

A. Fehlerquellen in der Einstellung und Entlassung der Arbeiter.

Die Unterlagen für die Lohnabrechnung bilden einmal die in den Personalakten gemachten Eintragungen, zum andern das durch die Zeit- und Leistungskontrolle geschaffene Material. Die Beschaffung dieser Unterlagen ist im wesentlichen eine Frage zweckmäßiger Organisation, deren Prüfung einen Teil der Aufgaben der Revision der Lohnabrechnung darstellt. Es ist nötig, daß die Organisationsmaßnahmen so getroffen sind, daß die Fehlerbildung nach Möglichkeit eingeschränkt wird. Es wird zwar nie zu erreichen sein, Fehler vollkommen zu vermeiden, aber das Ziel muß sein, die Fehlermöglichkeiten zu erkennen, um damit die Voraussetzung zu schaffen, auf eine Vermeidung der Fehler in der Zukunft hinwirken zu können. Besonders ist darauf zu achten, daß die gegebenen Anordnungen streng durchgeführt werden, da sonst die beste Organisation ihren Zweck nicht erfüllen kann.

Es sollen nun an Hand von Beispielen aus der Praxis die einzelnen Fehlerquellen bei der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung aufgezeigt werden. Wie bei der Darstellung der Organisation bereits ausgeführt wurde, werden bei der Einstellung und Entlassung eines Arbeitnehmers genaue Aufzeichnungen in der für jeden Betriebsangehörigen im Personalbüro geführten Personalkarte gemacht. Diese Aufzeichnungen spielen bei der Lohnberechnung eine Rolle, weshalb die sorgfältige Führung der Personalkarten sowie ihre Prüfung eine unbedingte Notwendigkeit bedeutet.

Besonders bei der Entlöhnung im Zeitlohnverfahren ist die Kenntnis des Alters des Arbeitnehmers von Wichtigkeit, weil die meisten Tarife Staffelungen der Löhne nach Altersgruppen vorsehen. Durch Angabe eines falschen Geburtsjahres kann unter Umständen ein zu hoher Lohnbetrag abgegerechnet werden.

Beispiel 1. Ein Arbeiter gibt an, am 1. Februar 1902 geboren zu sein, obwohl er erst 1905 geboren ist. Durch diese falsche Angabe soll bezweckt werden, daß der Arbeitnehmer in die Tarifgruppe für Arbeiter über 30 Jahre eingegliedert wird, obwohl er erst 28 Jahre alt ist.

Ähnlich liegt der Fall bei der Angabe der Zahl der Kinder, da meistens für jedes Kind Sonderzulagen gewährt werden, außerdem die zu zahlende Lohnsteuer entsprechend der Kinderzahl verschieden ist.

Durch nicht ordnungsgemäße Austragung ausgeschiedener Arbeitnehmer in der Lohnliste ist schon manches Unternehmen um beträchtliche Beträge geschädigt worden. Es sollte unbedingt nachgeprüft werden, ob sofort nach Austritt eines Arbeitnehmers in sämtlichen Personalakten ein Vermerk gemacht ist, daß der Betreffende nicht mehr im Betriebe beschäftigt ist. Unterbleibt dies, so liegt hier eine bequeme Möglichkeit zur Ausführung von Unterschlagungen.

Beispiel 2. „In einem Fabrikbetrieb mittleren Umfanges mit stark fluktuierendem Personal waren Lohnabrechnung und -auszahlung nebst den Arbeiten der Kranken- und Invaliditätsversicherung einer Kontoristin anvertraut, die Jahre hindurch — freilich unkontrolliert! — jede Woche einige bereits in der Woche zuvor abgegangene Arbeiter oder Arbeiterinnen in der Liste mit aufführte, und sich so um die entfallenden Beträge

bereicherte. In diesem Fall genoß die Kontoristin besonderes Vertrauen, weil sie in raffinierter Weise gelegentlich einzelne Löhne an die Hauptkasse zurückgab mit der Bemerkung, daß sie „versehentlich" eine nicht mehr beschäftigte Person mit in die Lohnliste aufgenommen hätte"[28].

Erleichtert wurde diese Manipulation dadurch, daß Ausrechnung und Auszahlung des Lohnes in einer Hand lagen. Über diesen Organisationsmangel wird später noch ausführlicher zu sprechen sein.

B. Fehlerquellen in der Zeit- und Leistungskontrolle.

Wie bereits festgestellt wurde, liefert die Zeitkontrolle ebenso wie die Leistungskontrolle die Unterlagen für die Lohnabrechnung. Wir kommen damit an ein Gebiet, das als typisches Feld für Belegfälschungen bezeichnet werden kann. Es werden oft seitens der Arbeiter falsche Belege ausgestellt, um sich so einen persönlichen Vorteil zu verschaffen.

Beispiel 3. In einem mittleren Betriebe, in dem die Zeitkontrolle durch Marken vorgenommen wurde, warf ein Arbeitnehmer zwei Marken in den aufgestellten Kasten, um vorzutäuschen, daß ein fehlender Kollege im Betrieb anwesend sei, damit er nicht in der Meldeliste der Fehlenden eingetragen werde. Da es sich um eine Brauerei handelt, die ihre Leute nur im Zeitlohn entlohnt, und Aufzeichnungen über die Leistungen des einzelnen Arbeiters zu schwierig vorzunehmen sind, war die Torkontrolle einzig und allein maßgebend für die Berechnung der Löhne. Dem Arbeiter wurde zu Unrecht auch die Zeit vergütet, während der er gefehlt hatte.

Beispiel 4. Dieselbe Manipulation kam in einem Betriebe vor, in dem die Zeitkontrolle durch Apparate erfolgte. Ein Kollege stempelte die Kontrollkarte des Fehlenden mit.

Beispiel 5. Schwieriger ist dieser Betrug bei der durch den Pförtner oder eine andere Person vorgenommene Anwesenheitskontrolle. Hier können nur Unredlichkeiten der besprochenen Art vorkommen, wenn die Kontrollperson mit dem Arbeitnehmer unter einer Decke steckt.

Beispiel 6. Uns ist ein Fall bekannt geworden, wo es ein Arbeiter verstanden hat, seine Stechkarte für den vorhergehenden Tag, an dem er gefehlt hatte, nachzustempeln. Er knickte zu diesem Zweck den unteren Rand der Stechkarte so weit um, daß die Uhr statt auf Donnerstag auf das für Mittwoch vorgesehene Feld stempelte. Dann steckte er die Karte ordnungsgemäß in die Kontrolluhr und stempelte in das für Donnerstag vorgesehene Feld die richtige Zeit.

Diese Belegfälschungen waren unter Ausnützung der in der Organisation der einzelnen Betriebe vorhandenen Lücken möglich. Zu unterbinden sind diese Belegfälschungen durch eine zweite vom Meister vorzunehmende Anwesenheitskontrolle, da sich dann die Abweichungen der vom Meister aufgestellten Anwesenheitsliste oder der vom Meister gemachten Aufzeichnungen über die fehlenden Arbeitnehmer gegenüber den Belegen der Torkontrolle bei gegenseitiger Abstimmung ergeben müssen. Da der Meister auch die einzel-

28. Jenny-Niedermeyer, Hintertüren der Buchhaltung. S. 108.

nen Arbeiter persönlich kennt, dürfte hier ein Betrug so leicht nicht möglich sein, wenn der Meister seine Aufgabe gewissenhaft erfüllt.

Die wichtigsten Lohnabrechnungsbelege bilden im Fabrikbetriebe die Aufzeichnungen über die Arbeitsleistungen der einzelnen Arbeiter. Wir kennen hier drei Arten von Fehlerquellen, auf die man bei der Revision der in Betracht kommenden Belege immer wieder stößt:

1. Abänderung der angegebenen Stücklöhne,
2. Abänderung der Stückzahl,
3. die am häufigsten vorkommenden Akkordschiebungen.

Beispiel 7. Einem Arbeiter war die Anfertigung eines bestimmten Werkstückes zu einem Akkordlohn von 13,50 RM übertragen worden. Da die 3 etwas undeutlich geschrieben war, fühlte sich der Arbeiter veranlaßt, aus ihr eine 5 zu machen, um so den angegebenen Akkord um 2,— RM zu fälschen.

In diesem Falle konnte der Arbeiter überführt und zur Rechenschaft gezogen werden, weil der Akkordschein in zwei Exemplaren ausgefertigt worden war, von denen das eine dem Arbeiter, das andere dem Lohnbüro übergeben wurde, so daß man durch Vergleich dieser beiden Scheine die Fälschung feststellen konnte. Dem Arbeiter war nicht bekannt, daß dem Lohnbüro eine Zweitschrift des Akkordscheines zuging, um Abänderungen feststellen zu können. Um sich vor diesen Betrügereien wenigstens einigermaßen schützen zu können, ist es erforderlich, streng durchzugreifen. Der Arbeiter wurde fristlos entlassen.

Auf derselben Linie liegt die Fälschung der auf dem Arbeitszettel angegebenen Quantitäten.

Beispiel 8. Einem Arbeiter war die Anfertigung von 10 Stück eines bestimmten Produktes in Arbeit gegeben worden und der Akkord für das einzelne Stück angegeben. Nach Fertigstellung lieferte der Arbeiter die Werkstücke ab. Er verstand es, den Akkordschein, nachdem die Stücke angenommen waren, nochmals in die Hand zu bekommen, um die Anzahl auf 15 Stück umzuändern.

Beispiel 9. Gelegentlich kommt es auch vor, daß die Arbeiter die Stückzahl abändern, um bei mangelnder Arbeit weiter Beschäftigung zu haben. Obwohl in diesem Fall die Schädigung der Unternehmung nicht so groß ist, wie in dem vorher angeführten Beispiel, so muß doch auch hiergegen streng vorgegangen werden. Bei Spezialanfertigungen sind die zu viel angefertigten Stücke oft nicht verwendbar. Man sollte in diesen Fällen den Arbeitern außer der Nichtzahlung des Lohnes auch das verbrauchte Material am Lohn in Abzug bringen.

Wie bereits gesagt, können diese Fälschungen da ohne weiteres festgestellt werden, wo die Akkordscheine in zwei Exemplaren ausgefertigt werden und das eine dem Lohnbüro zum Zwecke der Prüfung der Übereinstimmung mit dem abzurechnenden Beleg zur Verfügung steht. Erschwert werden auch diese Belegfälschungen dadurch, daß die Akkordscheine in Maschinenschrift ausgestellt werden.

Die am häufigsten vorkommende Fälschung von Leistungsbelegen ist die „Schiebung von Akkorden", wie der Fachausdruck bei den Arbeitern heißt.

Wenn sich Akkordüberschüsse als auffallend hoch herausstellen, so liegt in diesem rechnungsmäßigen Ergebnis der deutliche Beweis, daß die für die Feststellung des Akkordes geschätzte Zeit zu hoch bemessen war, und infolgedessen der Akkord zu hoch veranschlagt wurde. Um diesen Fehler, der für den Arbeiter einen Vorteil bietet, zu verdecken und eine Berichtigung zu vermeiden, machen die Arbeiter falsche Angaben über die gebrauchte Arbeitszeit. Die Arbeiter suchen die guten mit den schlechten Akkorden auszugleichen, indem sie die schlechten Akkorde künstlich erhöhen, und die guten Akkorde um die entsprechenden Akkordzeiten künstlich verschlechtern.

Beispiel 10. „Ein Lackierer grundiert und lackiert Gefäße und hat zu gleicher Zeit an drei Kommissionen zu arbeiten. Bei der ersten kommt er auf einen Überschuß von 156%, bei der zweiten auf 157%, bei der dritten auf 276%. Nach Fertigstellung des Akkordes wird er entlassen. Zweifellos stimmten die Stundenangaben auf den Zetteln nicht. Der Meister erklärt, daß dies nicht ungefähr ein Irrtum sei, sondern die Folge des bei der Akkordarbeit allgemein üblichen Stundenschiebens oder Verteilung der Stunden auf die Akkorde. Der Arbeiter hatte auf dem ersten Zettel mehr Stunden angegeben, als er gebraucht hatte, um seinen Verdienst nicht zu drücken; dasselbe machte er bei Zettel 2 und das wäre so weiter gegangen, wenn nicht der Austritt dieser Schiebung von einem Akkord zu andern ein Ende bereitet hätte“ [29].

„Es ist diese Art des Stundenschiebens bei Akkordarbeitern in jedem Betrieb im Schwunge, und die Solidarität der Arbeiter sorgt dafür, daß ein guter Akkord so leicht nicht verdorben wird“ [30].

Nicht immer aber ist der Grund der Akkordschiebungen der, daß die guten Akkorde nicht gekürzt werden sollen, sondern es soll häufig bezweckt werden, daß ungünstige Akkorde aufgebessert werden. Aus diesem Grunde stellen dann die Arbeiter schlechte Akkorde ungünstiger hin, als sie in Wirklichkeit sind, um so die Berechtigung der Akkorderhöhung nachzuweisen. Sehr häufig werden von den Arbeitern die Akkorde neuer Arbeitsstücke beanstandet. Es wäre vollkommen falsch, Akkordänderungen auf Grund der bei der Abfertigung der ersten Stücke gebrauchten Arbeitszeit vorzunehmen. Wenn sich der Arbeiter auf das Werkstück eingearbeitet hat, werden sich die Leistungszeiten von selbst verbessern. Es ist daher ratsam, bei Neuanfertigung einen Zuschlag zum Akkord der ersten Stücke zu gewähren.

Besonders beliebt ist die Schiebung von Akkorden, wenn Arbeiter sowohl im Zeit- als auch im Akkordlohn bezahlte Arbeiten ausführen. Durch die Verschiebung einer größeren, den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Stundenzahl auf die Zeitlohnarbeiten suchen die Arbeiter einen Mehrverdienst zu erzielen.

Beispiel 11. Ein Arbeiter hat insgesamt 60 Stunden gearbeitet, von denen 30 auf Zeitlohn-Arbeiten und 30 auf Akkordarbeiten entfielen. Der Arbeiter mußte täglich bald Zeitlohn- bald Akkordarbeiten verrichten. Der Arbeiter setzte nun auf den Lohnabrechnungsbelegen 40 Zeitlohn-

---

29/30. Schuchardt, die Kontrolle industrieller Betriebe. S. 5.

und 20 Akkordstunden ein, und erreichte dadurch, daß er 10 Lohnstunden, die er tatsächlich im Akkord gearbeitet hatte, über seine wirkliche im Zeitlohn zu entlöhnende Arbeitszeit außer dem vollen Akkordlohn für die Akkordarbeiten vergütet bekommt. Es wurden ihm also 10 Stunden über seine wirkliche Arbeitsleistung hinaus verrechnet und ausbezahlt. Dieses Stundenschieben ist da zu beseitigen, wo es technisch möglich ist, daß die Arbeiter nur einen Akkordzettel in Händen haben. In vielen Fällen ist es aber wegen der Eigenart der Herstellungsweise der Arbeiten nicht möglich, dem Arbeiter immer nur eine Arbeit zu übergeben. Die einzige Möglichkeit zur Verhütung dieser Unredlichkeiten ist dann die Überwachung durch gewissenhafte Meister, die ihre Leute so beobachten, daß sie über die Dauer der aufgewandten Zeit unterrichtet sind und die Eintragungen der Arbeiter auf den Akkordzetteln aus eigener Sachkenntnis heraus prüfen können.

C. Fehlerquellen in der Technik der Löhnung.

Die mit der Lohnabrechnung in Verbindung stehende Gefahrenzone wird relativ um so geringer sein, je mehr Personen mit den mit der Löhnung im Zusammenhang stehenden Arbeiten beschäftigt sind. Die gegebenen Fehlermöglichkeiten sind naturgemäß am größten, wenn nur eine Person mit der Erledigung der Lohnangelegenheiten beauftragt ist. Als erste Stufe der Arbeitsteilung erfolgt die Trennung der Ausrechnung der Lohnbeträge von der tatsächlichen Auszahlung der Lohnsumme. Mit der Größe des Unternehmens werden dann beide Hauptgebiete wieder zerlegt und zu einem System der gegenseitigen Ergänzung und Überwachung vereinigt. Die Hauptfrage ist, wie die einzelnen Arbeitsvorgänge organisiert werden, wie sie ineinandergreifen und dadurch gegenseitig ergänzt und überwacht werden können. Ein Kapitel für sich stellt die Lohnauszahlung und deren ordnungsmäßige Verbuchung dar. Vor allem müssen Kontrollmaßnahmen bestehen, die vor der Lohnauszahlung die Ordnungsmäßigkeit der Lohnerrechnung, sowie die Übereinstimmung der angeforderten Lohnbeträge mit dem Gesamtergebnis der Lohnermittlung feststellen.

Die unterschiedliche Art der Lohnverrechnung, je nachdem ob es sich um Zeit- oder Stücklohn handelt, bringt auch die Verschiedenheit der Fehlerquellen mit sich. Bei der Entlöhnung im Zeitlohnverfahren bestehen zwei Fehlermöglichkeiten, die durch die den Endlohn ergebenden Faktoren bedingt werden. Erstens besteht die Möglichkeit, daß der Wirklichkeit nicht entsprechende Zeiteinheiten zur Verrechnung gelangen, zweitens, daß der verrechnete Lohnsatz dem Lohnempfänger nicht zusteht. Die Ursache der falschen Lohnerrechnung kann, wie gezeigt, bereits in den Unterlagen selbst liegen, oder aber es handelt sich um Fehler der Lohnabteilung, die durch falsche Bemessung der einzelnen Lohnfaktoren oder falsches Rechnen entstehen können.

Die für den Zeitlohn in Betracht kommenden Fehlerquellen finden sich auch bei der Entlöhnung im Akkordverfahren. Hinzu kommt noch die besondere Behandlung der Akkorde. Es wird selten der Fall sein, daß die Akkorde mit der Lohnperiode beendet sind, sondern sie werden meistens die

Lohnperioden überdauern. Wie bereits ausgeführt wurde, werden in diesen Fällen Akkordvorschüsse gewährt, die bei der endgültigen Abrechnung der Akkorde in Abzug gebracht werden müssen. Nicht allein aus Unachtsamkeit können ungewollte Fehler entstehen, sondern es liegt hier eine oft zu Veruntreuungen benutzte Fehlerquelle.

Beispiel 12. Ein Arbeiter arbeitet an einer Akkordarbeit, die sich über drei Lohnperioden erstreckte. Der Gesamtbetrag des Akkordes betrug 125,— RM. Es wurden dem Arbeiter in der ersten Lohnperiode 45,— RM und in der zweiten Lohnperiode 50,— RM an Vorschuß bezahlt. Die Arbeit wurde in der dritten Lohnperiode beendet. Es wären nach Abzug der Vorschüsse nun noch 30,— RM zu verrechnen gewesen. Der mit der Löhnung beauftragte Angestellte setzte jedoch nur 50,— RM für Vorschuß ab, in der Absicht, die zu wenig abgesetzten 45,— RM zu unterschlagen. Dies konnte er um so leichter, weil auch die Auszahlung des Lohnes in seiner Hand lag.

Von den festgesetzten Bruttobeträgen sind die bereits besprochenen Abzüge vorzunehmen. Bei der Mannigfaltigkeit der gesetzlichen Bestimmungen ist es nötig, daß die Errechnung der Abzüge sorgfältig vorgenommen wird. Im allgemeinen findet man, daß hier ungewollte Fehler unterlaufen, selten gewollte Fehler in betrügerischer Absicht.

Einer genauen Prüfung sind bei einer Revision die Abrechnungsbelege, insbesondere die Lohnlisten zu unterziehen. Durch die weite Verzweigung des Inhaltes der Lohnlisten sind zahlreiche Gelegenheiten gegeben, Manipulationen irgendwelcher Art vorzunehmen, insbesondere in Bezug auf betrügerische Verrechnung.

Beispiel 13. Eine Lohnbuchhalterin hatte die Aufgabe, die Lohnlisten zusammenzustellen, wozu eine schreibende Rechenmaschine verwandt wurde. Sie trug alle Abrechnungsbelege ordnungsgemäß ein, verstand es aber, die Gesamtaddition um 100,— RM zu hoch auszuweisen.

Der Gesamtbetrag der Löhne wurde an Hand der Endsumme der Lohnliste von der Kasse ausbezahlt. Die Lohnbuchhalterin füllte zusammen mit noch drei Herren die Beträge in die Lohntüten ein. Es ergab sich jedesmal, daß die von der Kasse ausgezahlte Summe nach Einfüllung sämtlicher Löhne aufgebraucht war, wodurch die Richtigkeit kontrolliert sein sollte. Eine Nachaddition der Lohnliste wurde nie vorgenommen, weil ja die Lohnlisten von der Maschine gerechnet wurden und somit die Addition „vollkommen in Ordnung sein mußte". Die Lohnbuchhalterin verstand es, jahrelang während der Einfüllung der Lohnbeträge in die Lohntüten sich den Betrag, um den die Addition gefälscht war, anzueignen und unauffällig verschwinden zu lassen.

Durch besonderen Aufwand, der dem Einkommen der Buchhalterin nicht entsprach, fiel sie im Geschäft auf, und es wurde eine Nachprüfung vorgenommen, die dann die falschen Additionen feststellte.

Es handelt sich im vorliegenden Falle um betrügerische Verrechnung in Gemeinschaft mit Belegfälschung.

Es wurde bereits früher der Fall dargestellt, daß ausgeschiedene Arbeitnehmer noch in der Lohnliste aufgeführt und formell entlohnt wurden, in der Absicht, die betreffenden Beträge zu unterschlagen.

Eine Kontrolle der rechnerischen Richtigkeit der Lohnabrechnungsbelege sollte unter allen Umständen vorgenommen werden, gleichwohl ob die Belege, insbesondere die Lohnlisten, mit oder ohne Hilfe von Rechenmaschinen gefertigt wurden. Zum mindesten ist aber festzustellen, ob die Bruttolohnsumme nach Absetzung der Abzüge mit der Nettolohnsumme übereinstimmt.

Bei den früher in Anwendung befindlichen Lohnabrechnungssystemen war durch die notwendigen Übertragungsarbeiten ein reichhaltiges Fehlerfeld vorhanden, das aber durch den Fortschritt der Organisation, der die Herstellung der Lohnabrechnungsbelege im Durchschreibeverfahren brachte, in Wegfall gekommen ist. In Betrieben, in denen die Lohnabrechnungsbelege noch nicht im Durchschreibeverfahren hergestellt werden, sollte schleunigst eine Umorganisation vorgenommen werden, da diese nur Vorteile bringt, und in keiner Weise eine Mehrarbeit oder besondere finanzielle Belastung bedeutet.

Nicht selten kommt es vor, daß bei dem Einfüllen der Löhne in die Tüten Fehler unterlaufen. Die einzige Möglichkeit, diese Fehler zu vermeiden ist, das Einfüllen der Lohnbeträge von mindestens zwei Personen nach verschiedenen Unterlagen vornehmen zu lassen. Der eine zählt z. B. an Hand der Lohnliste die Beträge vor, während der andere diese an Hand des für den Arbeitnehmer bestimmten Abrechnungsbeleges oder der auf der Lohntüte angegebenen Lohnsumme nachzählt. Ergibt sich nach endgültiger Einfüllung der Lohnbeträge, daß die von der Kasse ausbezahlte Gesamt-Nettolohnsumme nicht aufgebraucht ist oder nicht ausreicht, so ist eine nochmalige Nachprüfung des Inhaltes der einzelnen Lohntüten vorzunehmen, weshalb es ratsam ist, diese erst dann zu verschließen, wenn die Auszahlungskontrolle vollzogen ist. Es ist selbstverständlich, daß der von der Kasse ausbezahlte Betrag am besten von zwei mit der Löhnung beauftragten Beamten bei Empfang nachgezählt wird, damit nicht hier etwa schon die Ursache einer eventuell festgestellten Differenz liegt.

Beispiel 14. In einem mittleren Betrieb waren laut Lohnliste für eine Löhnungsperiode 6218,— RM netto an Löhnen zu zahlen. Nach Einfüllen der Lohnbeträge in die Lohntüten stellte sich heraus, daß 20,— RM fehlten, obwohl bei Übernahme des Betrages von der Kasse dieser von zwei Beamten im Beisein des Kassierers nachgezählt und für richtig befunden wurde. Es mußte also bei der Einfüllung der Beträge in die Lohntüten ein Fehler unterlaufen sein. Die Nachprüfung ergab, daß in einer Lohntüte 20,— RM zu viel waren. Es hatten sich zwei 20,— RM-Scheine aneinandergehängt, wodurch der Fehler entstanden war.

D. Fehlerquellen in der Technik der Verbuchung.

Bei der Verbuchung der Löhne in den Personalkonten können sich Übertragungsfehler ergeben, sofern nicht die Fehlerquellen vermehrende Übertragung der Zahlen auf die einzelnen Belege durch das Durchschreibeverfahren ersetzt ist. Es wurde hierüber vorher bereits verschiedentlich gesprochen. Die Möglichkeit der Buchung auf ein falsches Konto besteht bei sämtlichen Methoden und erscheint als häufige Fehlerquelle, die zwar auf das Gesamtergebnis und die Betriebsrechnung keinen Einfluß hat, aber den

Zweck der Personallohnkarte, die den Lohn festhalten soll, der an den einzelnen Arbeitnehmer während einer Rechnungsperiode bezahlt wurde, stört.

Die Lohnstatistik stellt ein wichtiges Hilfsmittel für die Betriebsleitung dar. Die vielseitigen Aufgaben, die der Lohnstatistik zukommen, bedingen naturgemäß ein großes Maß von Fehlermöglichkeiten. Die falsche Verteilung und Zusammenfassung der Löhne kann von einschneidender Bedeutung für den Betrieb werden, weshalb die exakte Bearbeitung der Statistik besonders wichtig ist.

Beispiel 15. In einem Großbetrieb wurden zehn verschiedene Werkstätten unterhalten, darunter eine Schreinerei und eine Schmiede. Es zeigte sich, daß im Gesamtergebnis des Unternehmens ein Rückgang zu verzeichnen war, der an Hand der aufgestellten Statistiken aufgeklärt werden mußte. Insbesondere mußte festgestellt werden, ob es sich um einen allgemeinen Geschäftsrückgang oder nur um den Rückgang einzelner Werkstätten handelte. Die Ermittlungen ergaben, daß die Löhne der Schmiede im Verhältnis zu den Umsätzen dieser Werkstätte eine überaus große Steigerung erfahren hatten. Ein Vergleich mit den vorhergehenden Rechnungsperioden ergab, daß die Umsätze der Schmiede ungefähr gleich geblieben sind. Wieso war es möglich, daß sich das Verhältnis der Löhne zum Umsatz dieser Werkstätte so ungünstig gestaltet hatte? Es wurde in den Personalakten nachgeprüft, ob seit der letzten Rechnungsperiode eine größere Anzahl von Arbeitern eingestellt wurden, was jedoch nicht der Fall war. Man stellte fest, daß aus Zweckmäßigkeitsgründen angeordnet worden war, daß die Löhnung der in der Schmiede und Schreinerei beschäftigten Arbeitnehmer zusammen erfolgen solle. Es war deshalb eine Werkstättenlohnliste gemeinsam aufgestellt worden, die bei der Anfertigung der Statistik aufgeteilt werden mußte. Bei der Aufteilung war ein Fehler unterlaufen, indem eine Gruppe von Arbeitern, die in der Schreinerei beschäftigt war, in die Statistik der Schmiede aufgenommen wurde, wodurch das ungünstige Ergebnis für die Schmiede entstanden war. Es wurde nun weiter geprüft und festgestellt, daß die Umsätze der Schreinerei gegenüber der letzten Rechnungsperiode sehr zurückgegangen waren, ohne daß eine Einschränkung des beschäftigten Personals vorgenommen wurde. Die Geschäftsleitung hatte nun darüber zu beschließen, in welcher Weise dem Mißstande abgeholfen werden sollte.

Aus diesem Beispiel geht hervor, welche Bedeutung der Betriebsstatistik und besonders der Lohnstatistik beizumessen ist, weil diese den Gradmesser für die Beschäftigung darstellen soll. Zur Erleichterung der Auffindung von Fehlern muß die Organisation der Statistik so eingerichtet sein, daß es möglich ist, die bestehenden Fehlerfelder abzugrenzen.

Die Lohnstatistik bildet über ihre Aufgabe als Statistik hinaus gleichzeitig die Verbuchungsunterlage für die Betriebsbuchhaltung und Beleg für die Nachkalkulation. Es ergibt sich daraus, daß eventuelle Fehler der Statistik auch in die Betriebsbuchhaltung und Nachkalkulation übertragen werden. Bei dem Umfang des die Statistik betreffenden Fragenkomplexes ist es im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht Aufgabe, eine umfassende Bearbeitung vorzunehmen, zumal es in der Praxis üblich ist, die Revision der Statistik als Sonderrevision vorzunehmen.

Ein von dem Revisor genau zu prüfendes Fehlerfeld stellt die Verbuchung der Löhne in der Hauptbuchhaltung dar. Die Verbuchung erfolgt in der früher besprochenen Weise. Es wurde bereits auf die gefahrvolle Fehlerquelle hingewiesen, die in der Behandlung der Abzugsbeträge vorhanden ist.

Beispiel 16. In einem mittleren Betrieb waren an Löhnen netto 4320,— Reichsmark zu zahlen. Die Summe der Abzüge betrug 1080,— RM, die sich auf Abzüge für Krankenkasse, Erwerbslosenversicherung und Steuern verteilte. Der Anteil an Steuern betrug 245,— RM. Der Buchhalter buchte richtig die Bruttolohnsumme von 5400,— RM als Ausgang aus der Kasse, ebenso buchte er als Eingang die Abzugsbeträge außer dem Betrage für die Steuern, der aber in Wirklichkeit nicht aus der Kasse ausgegangen war. Die Steuern wurden im Überweisungsverfahren entrichtet und von dem Buchhalter anstatt über das Steuerkonto über das Unkostenkonto gebucht. Wäre der Betrag wie richtig über das Steuerkonto gebucht worden, so hätte sich dieses nicht ausgeglichen und die Unterschlagung wäre festzustellen gewesen. Der Steuerbetrag war doppelt verbucht worden, einmal als Überweisung an das Finanzamt über das Postscheckkonto, und nochmals als Barausgang aus der Kasse, der als „Nebenverdienst" des Kassierers in dessen Tasche geflossen war.

Wird die Falschbuchung gemacht, um eine vorgenommene Unterschlagung zu verdecken, so wirkt sie sich für die Unternehmung einmal durch den Verlust der unterschlagenen Beträge aus, zum andern können genau wie bei der unbeabsichtigten Falschbuchung Dispositionen veranlaßt werden, die ohne das Vorhandensein des Fehlers unterbleiben würden. Dauernde Unrichtigkeiten übertragen sich auf die Selbstkostenrechnung und können so eine Störung der Produktion herbeiführen. Z. B. können durch Anrechnung zu hoher Lohnbeträge die Preise der Produkte erheblich von den Preisen der Konkurrenz abweichen und dadurch das Unternehmen auf dem Markte konkurrenzunfähig machen, was einen verminderten Absatz und einen geringeren Beschäftigungsgrad bedingt.

Handelt es sich um gewollte Fehler, so treffen meist Verrechnung und Belegfälschung zusammen, und als Folge ergibt sich die Falschbuchung. Es muß daher zwischen Falschbuchungen als primäre Erscheinung in Form einer Fehlerquelle, und Falschbuchungen als sekundäre Erscheinung als Folge anderer Fehlerquellen unterschieden werden. Die Falschbuchung schließt bei gewollten Fehlern den Kreis des Betrugs.

Wir sehen hieraus, welche weitgehenden Konsequenzen sich an die Falschbuchung von Löhnen knüpfen, und daß deshalb eine Revision der Lohnverbuchung für jedes Unternehmen von großer Bedeutung ist.

Nachdem das Gesamtgebiet der Fehlerquellen bei der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung an Hand praktischer Beispiele besprochen wurde, soll versucht werden, nach der Art der Ausführung der Fehler Gruppen zu bilden. Wir stellen fest, daß sowohl bei Fehlern, die aus Unachtsamkeit oder Unverständnis gemacht wurden, als auch bei den absichtlichen Fehlern, die die Verdachtsgründe des Betrugs enthalten, drei Hauptgruppen hervortreten:

1. Falsche Belege,
2. Falsche Ausrechnungen,
3. Falsche Buchungen.

Alle drei finden ihren Niederschlag in der Erfolgsrechnung der Unternehmung.

HAUPTTEIL IV.

Die Revisionstechnik.

Aufgaben und Zweck der Revision im allgemeinen wurden bereits vorher festgelegt. Nach den Aufgaben und nach dem Zweck gestaltet sich die Revisionsabwicklung in mehr oder minder eingehender bzw. umfangreicher Weise gemäß dem erteilten Revisionsauftrag. Die bestehende Betriebsorganisation wird von wesentlichem Einfluß auf die Art sein, wie die Prüfung vorzunehmen ist, obwohl sie selbst ein Objekt der Prüfung darstellt[31]. Wie wir aber gesehen haben, ist je nach der Organisation das Belegmaterial verschieden, an das die Revision anzuknüpfen hat, so daß die Organisation entscheidende Bedeutung bei der Bestimmung des Revisionsganges hat.

Die gesamte Revisionsabwicklung sowie die Revisionshandlungen mit dem Zweck der erkenntnissammelnden kritischen Untersuchung der Organisation und Rechnungsablegung, sowie der Erlangung der Kenntnis von Betriebseinzelheiten und eines Überblickes über den Betrieb als Organismus wird als Revisionstechnik bezeichnet.

A. Vorbereitung der Revision.

1. Umfang der Revision.

Der Revisor wird immer einen Auftrag zur Vornahme einer Revision erhalten, in dem die Revisionsaufgabe zum Ausdruck kommt. Es ist unbedingt zu empfehlen, den Auftrag schriftlich zu formulieren und in ausreichender Form schriftlich zu präzisieren. Wenn der Auftrag nicht oder nicht klar genug formuliert ist, muß die Feststellung der Revisionsaufgabe durch das Bestätigungsschreiben des Revisors erfolgen.

Der Umfang der Revision muß sich entsprechend dem erteilten Auftrag gestalten. Es ist auf jeden Fall der Rahmen des Auftrages zu durchbrechen, wenn sich Tatsachen ergeben, die von dem gewissenhaften Revisor eine Erweiterung seiner Tätigkeit fordern. Der Revisor hat zu prüfen, welche objektiven Faktoren den Umfang der Revision bestimmen und welche Richtlinien nach dem Zweck der Revision für ihren Umfang grundsätzlich gelten. Stehen die objektiv bestimmenden Faktoren mit dem erteilten Auftrag in Widerspruch, dann ist dieser für die Revision bedeutungslos, denn dann kann nur der Zweck der Revision für ihren Umfang ausschlaggebend sein[32].

---

31. Ziegler, a. a. O., S. 387.
32. Voß, a. a. O., S. 198/202.

Es sind z. B. Stichproben in dem Moment zu lückenlosen Prüfungen auszugestalten, in dem sich Anhaltspunkte für sich häufende Fehler oder Fehlerquellen ergeben. Es ist ein Unterschied, ob es sich um eine einmalige Revision oder um sich wiederholende Revisionen handelt. Bei der einmaligen Revision ist das Revisionsprogramm voll und ganz zu erschöpfen und Einschränkungen sind möglichst mit dem Auftraggeber zu besprechen, mindestens aber in den anzufertigenden Revisionsbericht aufzunehmen.

„Als Ergebnis ist also festzustellen, daß in gewissem Umfange der Auftrag als solcher für den Umfang der Revision Bedeutung hat, aber nur hinsichtlich der äußeren Abgrenzung, daß jedoch im wesentlichen der Umfang der Revision objektiv durch ihren Zweck in Anlehnung an die herrschende Berufsauffassung bestimmt wird“ [33].

Sofern es sich um größere Betriebe handelt, pflegt ein sehr umfangreicher Stoff vorzuliegen. Gerade bei der Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung ist es unmöglich, in Anbetracht der darauf zu verwendenden Zeit eine genaue Prüfung der gesamten Revisionsperiode vorzunehmen, sondern man muß sich auf Stichproben beschränken. Es sind jedoch nicht etwa wahllos Einzelfälle herauszugreifen, sondern es müssen nach revisionstechnischen Gesichtspunkten ausgewählte Perioden innerhalb des zu revidierenden Zeitabschnittes einer eingehenden, lückenlosen Prüfung unterzogen werden. Die Revisionsarbeiten sind soweit und solange auszuführen, bis nach praktischen Revisionserfahrungen ein sachgemäßes Urteil entstehen kann.

2. Organisation des Lohnwesens.

Vor Beginn der Revision hat sich der Revisor durch Aufstellen eines Revisionsplanes Klarheit über den Gang der Revision zu verschaffen. Unbedingt erforderlich ist dazu, daß der Revisor mit der Organisation des Lohnwesens des zu revidierenden Betriebes vertraut ist. Am besten erhält der Revisor einen Einblick, wenn er selbst einer Lohnzahlung beiwohnt, weil er dann auf Grund seiner Fachkenntnisse die in der bestehenden Organisation begründeten Fehlerquellen leichter erkennen kann und einen Überblick über die zum Zwecke der Prüfung mögliche Auswertbarkeit des vorhandenen Materials gewinnt. Er wird sich so viel rascher und gründlicher mit der bestehenden Organisation vertraut machen können und sogar durch die kritische Beurteilung der Organisation gleich einen Teil der Revisionsaufgabe erfüllen, als wenn er sich die Organisation des Lohnwesens von einem Angestellten, der mit der Lohnabrechnung zu tun hat, beschreiben läßt. Hierbei besteht sogar die Gefahr, daß die Organisation beabsichtigt oder unbeabsichtigt nicht in ihrem systematischen Aufbau dargestellt wird, wodurch vorhandene Fehlerquellen verschleiert werden können.

3. Revisionsplan.

Die durch den Zweck der Revision bestimmten Faktoren legen den Revisionsplan fest. Es ist verschiedentlich die Meinung niedergelegt worden, daß das vereinbarte Honorar gestaltend auf den Revisionsplan und damit auf den Umfang der Revision einzuwirken habe. Dies darf jedoch unter keinen Um-

33. Voß, a. a. O., S. 203/204.

ständen der Fall sein, wenn die Revision ihren Zweck erfüllen soll. Nur sachliche Gesichtspunkte dürfen für den Gang und den Umfang der Revision maßgebend sein, nicht aber etwa materielle.

Der Arbeitsinhalt einer Revision bestimmt sich also nach dem Zweck der vorzunehmenden Revision. Den Arbeitsinhalt hat der Revisor in eine Durchführungsform zu bringen, für die es keine allgemeingültigen Regeln gibt, sondern die der Initiative des Revisors im einzelnen Fall entspringen muß. Er gibt verschiedene Wege, die zum Ziel führen, unter denen der Revisor den nach seiner Revisionserfahrung und persönlichen Einstellung einzuschlagenden auswählt.

So z. B. hat sich der Revisor klar zu werden, ob er die Revision nach der progressiven oder retrograden Methode vornehmen will. Die progressive Methode knüpft an das Belegmaterial an und verfolgt die Bearbeitung des Materials im Sinne einer kritischen Arbeitswiederholung, während die retrograde Methode von den Buchungen ausgehend auf das Belegmaterial zurückgeht, und so die Richtigkeit prüft. Welche Methode anzuwenden ist, hängt ganz von dem einzelnen Revisionsfalle ab und ist für den Gang der Revision von ausschlaggebender Bedeutung.

Ist die Ermittlung einzelner Revisionsgebiete vorzunehmen oder sind Einzelfälle zu untersuchen, so wird sich die progressive Methode empfehlen, während bei der Überprüfung von Ergebnissen buchhalterischer und bilanzmäßiger Darstellungen über Betriebsvermögen und Betriebsführung die retrograde Methode meistens angewandt wird, weil sie in den meisten Fällen rascher zum Ziele führt[34].

Bei der Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung, bei der es sich meist um stichprobenweise Revisionen handelt, geht man aber zweckdienlicherweise nach der progressiven Methode vor und beginnt daher mit der Beschaffung des Belegmaterials.

Dementsprechend wird, nachdem sich der Revisor mit der Organisation des Lohnwesens in dem zu revidierenden Betrieb vertraut gemacht hat, die in dem Revisionsplan als 1. Punkt einzusetzende Aufgabe in der Beschaffung des Belegmaterials bestehen. Gleichzeitig damit ist die bei der Orientierung über die Organisation begonnene kritische Beurteilung derselben fortzusetzen, insbesondere die systematische Eingliederung des Lohnabrechnungswesens in die Gesamtorganisation des Betriebes zu prüfen. Als nächste Phase der Revision erfolgt die Prüfung des Materials, die in materieller und formeller Hinsicht zu erfolgen hat. Damit wäre die Revision der Lohnabrechnung beendet und als nächste Stufe der Prüfung die ordnungsmäßige Verbuchung der Löhne festzustellen.

Die Prüfung der ordnungsmäßigen Verbuchung zerfällt in Prüfung der Lohnauszahlung und der Verbuchung.

Die Zusammenfassung der Revisionsergebnisse sowie deren Auswertung erfolgt in dem anzufertigenden Revisionsbericht. Der Revisor wird zweckdienlich, dem Gang seiner Revision folgend, Notizen in anzulegende Arbeitsbogen[35] eintragen, die ihm dann als Unterlagen bei der Abfassung des Revisionsberichtes dienen.

---

34. Ziegler, a. a. O., S. 393. 35. Gerstner, Revisionstechnik. S. 242 ff.

B. Ausführung der Revision.

1. Revision der Lohnabrechnung.

a) Materialbeschaffung. Hat der Revisor die Lohnperioden ausgewählt, die einer eingehenden Prüfung unterzogen werden sollen, und hat er sich Klarheit über die bestehende Organisation des Lohnabrechnungswesens verschafft, so ist das Verrechnungsmaterial zu beschaffen.

Grundlage des Arbeitsverhältnisses bilden in den meisten Fällen die Arbeitsordnung und die Tarifverträge, gelegentlich findet man auch besondere Anstellungsverträge vor, die die Vereinbarungen über die Arbeitsleistungen sowie die von dem Unternehmen zu gewährenden Gegenleistungen enthalten. Mit Arbeitern werden fast nie besondere Anstellungsverträge abgeschlossen, da in den Tarifverträgen allgemein gültige Bestimmungen, die das Arbeitsverhältnis regeln, und zwischen den Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen vereinbart wurden, festgelegt sind. In großen Werken werden gelegentlich auch über die Tarifverträge hinaus Sonderabmachungen getroffen, die aber dann für die gesamte Belegschaft Gültigkeit haben und als Ergänzung zu den tarifvertraglichen Abmachungen aufzufassen sind.

Das Personalbüro hat diese das Arbeitsverhältnis der Arbeitnehmer regelnden Aufzeichnungen, die für die Revision der Lohnabrechnung wesentliche Grundlagen darstellen, geordnet zur Verfügung zu halten. Grundsätzlich muß gefordert werden, daß Anordnungen der Betriebsleitung, die von Einfluß auf die Lohnabrechnung sind, stets in schriftlicher Form, von den dazu befugten Personen unterzeichnet, im Lohnbüro zur Verfügung stehen.

Neben diesen Unterlagen sind zur Revision die Lohnabrechnungsbelege notwendig, die die Angaben über die Arbeitszeit und Arbeitsleistungen der einzelnen Arbeiter enthalten, sowie die nach diesen Belegen aufgestellten Lohnlisten. Zum Zwecke der Prüfung der Zugehörigkeit der in den Lohnlisten aufgeführten Arbeitnehmer dienen einmal die Personalkarten. Außerdem werden hierzu die Steuerkarten, sowie die Reichsversicherungs- und Invalidenkarten herangezogen.

Mit der Beschaffung des Materials ist zugleich eine kritische Prüfung der Organisation zu verbinden, die die Feststellung der Angemessenheit der Organisation für die Erfassung und Darstellung der in der Lohnverrechnung zum Ausdruck kommenden Betriebsvorgänge zur Aufgabe hat. Voraussetzung für die Erfüllung dieser Aufgabe ist die Kenntnis der individuellen Verhältnisse des einzelnen Betriebsorganismus und die Fähigkeit des Revisors, zu entscheiden, inwieweit die Bedürfnisse der Rechnungslegung durch die vorhandene Organisation befriedigt werden, oder durch Umgestaltung Verbesserungen der Organisation vorgenommen werden können. „Aus der Organisationsrevision kann sich dann die Gebarungsrevision und in weiterer Folge die wirtschaftliche Ausgestaltung (Rationalisierung) der inneren Betriebsorganisation in ihren Gliedern ganz oder teilweise entwickeln“ [36].

b) Prüfung des Materials. Der Revisionszweck wird erfüllt durch die Feststellung der materiellen und formellen Ordnungsmäßigkeit der buch-

36. Ziegler, a. a. O., S. 447.

mäßigen Darstellungen, sowie der ihnen zugrundeliegenden Belege, unter Berücksichtigung der Angemessenheit und Zweckmäßigkeit der bestehenden Organisation.

Es spielt hier, wie bei jeder Revision, die Frage der materiellen und formellen Revision eine besondere Rolle. Die Notwendigkeit der materiellen Revision ist allgemein anerkannt, da sie der Revision erst ihren eigentlichen Sinn verleiht.

Es ist schwer, grundsätzlich den Unterschied zwischen materieller und formeller Revision zu bestimmen, da die Definitionen der Begriffe „formelle und materielle Revision" weder in der Theorie noch in der Praxis einheitlich und klar sind. „Von einer formellen Revision sollte man nur dann sprechen, wenn ausschließlich die rechnerische Richtigkeit und die ziffernmäßige Übereinstimmung der Belege mit den Bucheintragungen geprüft worden ist" [37]. Die sachliche Prüfung des Inhaltes der Belege bezüglich der Übereinstimmung mit den durch sie festgelegten Betriebsvorfällen ist als materielle Prüfung aufzufassen.

Die formelle Prüfung ist danach eine rechnungsmäßig-vergleichende, während die materielle Prüfung eine sachlich-kritische Untersuchung darstellt.

Die sachliche Prüfung des der Lohnabrechnung zugrundeliegenden Materials bezieht sich

1. auf die Berechtigung der in den Lohnlisten als Betriebsangehörige verzeichneten Personen zum Lohnempfang,
2. auf die Arbeitsleistung,
3. auf die Richtigkeit der eingesetzten Löhne,
4. auf die Höhe der einzelnen Abzüge.

Um festzustellen, ob die in der Lohnliste verzeichneten Personen auch wirklich während der abzurechnenden Perioden im Betriebe beschäftigt waren, werden, wie bereits erwähnt, die Personalkarten, Steuer-, Invaliden- und Reichsversicherungskarten der Arbeitnehmer herangezogen. Eine sehr gute Hilfe ist auch der Beleg über die erfolgte Anmeldung bzw. Abmeldung bei der Krankenkasse. Diese Belege müssen übereinstimmend vorhanden sein. Der Revisor sollte nie eine genaue Feststellung unterlassen, wenn ihm bei Fehlen dieser Unterlagen gesagt wird, die Invalidenkarte sei gerade zum Umtausch bei der Polizeibehörde oder die Steuerkarte beim Finanzamte eingereicht. Der Revisor muß in diesem Falle zur restlosen Aufklärung der Angelegenheit schreiten, denn zu häufig verbergen sich hier Unregelmäßigkeiten, so daß unbedingt eine vollkommene Klarstellung gefordert werden muß. Es ist immer auffällig, wenn sämtliche Papiere eines Arbeitnehmers zugleich bei Behörden eingereicht sein sollen. Nachfrage bei dem in Betracht kommenden Meister und Vergleich der Belege der Zeit- und Leistungskontrolle sind ebenfalls wertvolle Hilfsmittel, um festzustellen, ob der Arbeitnehmer in Wirklichkeit beschäftigt war, oder ob eine Unregelmäßigkeit vorliegt.

Bei der Organisation des Lohnwesens wurde besprochen, daß genaue Aufzeichnungen darüber gemacht werden, wann die Arbeitnehmer das Werk

37. Voß, a. a. O., S. 209.

betreten und wieder verlassen. Diese Belege der sogenannten Torkontrolle geben zusammen mit den von den einzelnen Meistern eingereichten, bereits besprochenen Meisterlisten die Möglichkeit einer genauen Nachprüfung der verrechneten Arbeitszeit. In erster Linie wird für die im Zeitlohn beschäftigten Arbeitnehmer die Feststellung der Übereinstimmung der Abrechnungsbelege mit den Belegen der Zeitkontrolle nötig sein, während bei den im Stücklohn entlohnten Arbeitnehmern die Übereinstimmung der laut Arbeitszettel ausgeführten Stückleistung mit dem Lohnabrechnungsbeleg die Hauptrolle spielt. Die für die Stückleistung maßgebenden Arbeitszettel dürfen erst dann zur Abrechnung gelangen, wenn sie von der zur Annahme der fertigen Werkstücke berechtigten Stelle einen Vermerk über die ordnungsgemäße Herstellung und Ablieferung der Stücke enthalten. Der Revisor hat zu prüfen, ob keine unbestätigten Arbeitszettel verrechnet worden sind.

Wie dargelegt wurde, wird außer dem Arbeitszettel eine Arbeitsbegleitkarte verwandt, die als Unterlage für die Lagerbuchhaltung dient. An Hand dieser Arbeitsbegleitkarten kann festgestellt werden, ob die auf Grund von Arbeitszetteln verrechneten Arbeiten in Form von Fertig- oder Halb-Fabrikaten bei der zur Annahme berechtigten Stelle eingegangen sind. Diese Feststellung läßt sich rein summenmäßig vornehmen, da die Arbeitsbegleitkarten sowohl die Stückpreise als auch die Gesamt-Akkordbeträge enthalten. Diese Summe der Gesamt-Akkordbeträge der Arbeitsbegleitkarten muß mit der Summe der in der gleichen Periode ausgezahlten Stücklöhne übereinstimmen.

Zur Prüfung der Arbeitsleistung werden außerdem die Tageszettel der Arbeiter herangezogen, aus denen hervorgeht, welche Arbeiten der einzelne Arbeiter ausgeführt hat. Wir haben also in den Arbeitsbegleitkarten Aufzeichnungen darüber, welche Arbeiten für die Herstellung eines Produktes aufgewandt wurden, und von wem die Arbeiten ausgeführt worden sind. Die Tageszettel stellen Aufzeichnungen darüber dar, welche Arbeiten der einzelne Arbeiter im Laufe des Tages ausgeführt hat, und für welche Produkte diese bestimmt waren. Es sind somit die Arbeitsleistungen nach verschiedenen Gesichtspunkten gruppiert, die in der Endsumme der Gesamtarbeitsleistung dasselbe Ergebnis zeigen müssen.

Die aufgewandte Zeit oder die ausgeführte Stückleistung bilden den einen Faktor für die Errechnung des Lohnes. Den andern Faktor bildet der Grundlohn für eine Leistungseinheit. Die Richtigkeit der eingesetzten Grundlöhne wird an Hand der Tarife und Verträge bei den im Zeitlohn entlohnten Arbeiten festgestellt, bei der Entlöhnung im Akkordverfahren bilden die im Akkordbüro vorliegenden Akkordansetzungen die Unterlagen für die Prüfung der Richtigkeit.

Besondere Aufmerksamkeit ist der Akkordverrechnung zu widmen, wenn die Akkorde nicht in einer Lohnperiode beendet wurden. Es werden auf noch nicht beendete Akkorde Vorschüsse bezahlt, deren Berücksichtigung bei der Endabrechnung stattfinden muß. Gerade hier liegt eine gefahrvolle Quelle für Möglichkeiten zu Unrichtigkeiten, die, beabsichtigt oder unbeabsichtigt, in der Praxis nicht selten sind.

Zur materiellen Revision des der Lohnverrechnung zugrunde liegenden Materials ist noch die Nachprüfung der Richtigkeit und Berechtigung der

Abzugsbeträge zu rechnen. Es ist dazu erforderlich, daß der Revisor genau über die zum größten Teil gesetzlich festgelegten Bestimmungen der vom Lohn einzubehaltenden Beträge unterrichtet ist. Die Verschiedenartigkeit der Abzüge wurde bereits früher besprochen und die einzelnen Abzugsposten näher erläutert.

In materieller Hinsicht sind die Abzugsposten auf ihre sachliche Berechtigung hin zu prüfen; außerdem ist festzustellen, ob der richtige Bemessungssatz angewandt wurde.

Die Feststellung der Richtigkeit der Bruttolöhne ist eine formelle Revisionshandlung, da sie eine rein rechnungsmäßige Feststellung auf Grund der bereits sachlich geprüften Faktoren darstellt. Die aufgewandte Arbeitszeit multipliziert mit dem Lohnsatz für eine Zeiteinheit ergibt den Brutto-Zeitlohn, während beim Brutto-Leistungslohn die Leistung den einen Faktor, und der Lohn für eine Leistungseinheit den andern Faktor darstellt. Bei den gelegentlich angewandten Arten der kombinierten Löhne sind sowohl die aufgewandte Zeit, als auch die ausgeführte Leistung lohnbildende Faktoren. Die Ausrechnung des Bruttolohnbetrages stellt die praktische Durchführung der durch das anzuwendende Lohnsystem bezeichneten Art der Lohnbemessung dar.

Der Bruttolohn bildet in den meisten Fällen die bei der Errechnung der Abzüge zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage. Deshalb wird zunächst die formelle und materielle Richtigkeit der Bemessungsgrundlage geprüft sein müssen, bevor der Revisor mit der Prüfung der Richtigkeit der Abzugsbeträge beginnt, da eine falsche Bemessungsgrundlage notwendigerweise ein falsches Ergebnis einer auf ihr aufbauenden Bemessung der Abzugsbeträge ergeben muß. Zur Prüfung der rechnerischen Richtigkeit ist die bereits erwähnte vorausgehende Prüfung des in Anwendung kommenden Abzugssatzes Vorbedingung.

Mit Abschluß der dargestellten Prüfungshandlungen ist die materielle und formelle Revision des Abrechnungsmateriales beendet. An sie schließt sich die Revision der der Lohnauszahlung und Lohnverbuchung als Unterlage dienenden Lohnlisten an, die eine Zusammenfassung der für den einzelnen Arbeiter zu verrechnenden Beträge und der insgesamt während einer Lohnperiode auszuzahlenden Lohnsumme darstellen. Durch die weite Verzweigung der Lohnlisten sind zahlreiche Fehlermöglichkeiten gegeben. Besonders wird der Revisor bei der Prüfung der Lohnlisten auf die Richtigkeit der Additionen zu achten haben, wie überhaupt in Additionen oft die Quelle für gewollte und ungewollte Fehler verborgen ist.

2. Revision der Lohnverbuchung.

a) Prüfung der Auszahlung. Wie gezeigt wurde, ergibt sich der auszuzahlende Lohnbetrag aus der in der Lohnliste für die Lohnperiode erfolgten Zusammenstellung der an die einzelnen Arbeitnehmer zu zahlenden Einzellohnbeträge. Aus der Lohnliste sind die Bruttolohnsummen, die Höhe der einzelnen Abzüge, sowie die Nettolohnsummen ersichtlich. Die Lohnlisten sind die Unterlagen für die Verbuchung der Löhne in der Hauptbuchhaltung. Wie früher ausgeführt wurde, wird in der Hauptbuchhaltung als Ausgang die Bruttolohnsumme gebucht, während die einbehaltenen Abzugsbeträge wieder als Eingänge in der Kasse erscheinen. Die ausgezahlte Lohnsumme,

die als Nettolohnsumme bezeichnet wird, wird indirekt ausgedrückt. Die Revision der Verbuchung der Löhne hat ebenfalls in materieller und formeller Hinsicht zu erfolgen.

Der Revisor hat zu prüfen, ob die als ausgezahlt gebuchten Löhne auch wirklich ausgegangen sind. Diese Prüfung wird allerdings materiell nur dann möglich sein, wenn die Organisation vorsieht, daß die Arbeitnehmer über die erhaltenen Lohnbeträge Quittungen erteilen. Wenn nicht, so muß sich der Revisor auf die Feststellung der formellen Übereinstimmung der in der Lohnliste ausgewiesenen mit den gebuchten Beträgen beschränken.

Die einbehaltenen Abzüge stellen für die Unternehmung einen Teil der Lohnkosten dar, die an die empfangsberechtigten Stellen weiterzuleiten sind. Der Unternehmer haftet für die Erfüllung dieser Verpflichtung und kann bei Nichterfüllung bestraft werden. Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Weiterleitung der Beträge stellt eine zur materiellen Revision der Lohnauszahlung zählende Revisionshandlung dar. Erleichtert wird diese dadurch, daß besondere Konten für die einzelnen Arten von Abzügen angelegt werden, die für die als Eingang in der Kasse gebuchten Abzugsbeträge erkannt, und bei Weiterleitung der Beträge an die in Betracht kommenden Stellen belastet werden. Außerdem sind die Konten für die von dem Unternehmen zu tragenden anteiligen Kosten zu erkennen, wodurch sich die Konten wieder ausgleichen und gleichzeitig eine Kontrolle für die ordnungsgemäße Abführung der Abzüge durchgeführt wird. Die sachliche Prüfung der ordnungsgemäßen Verwendung der Abzugsbeträge erfolgt durch Revision der Ausgangsbelege. Z. B. wird festzustellen sein, ob bei der Ablieferung der Lohnsteuer im Überweisungsverfahren der laut Lohnliste ausgewiesene Betrag an das zuständige Finanzamt ausgegangen ist, oder ob bei Entrichtung der Abgaben im Markenklebeverfahren entsprechende Marken geklebt und entwertet wurden. Ebenso erfolgt die Nachprüfung der ordnungsgemäßen Verwendung der für Reichs- und Invalidenversicherung einbehaltenen Beträge, der Beiträge zur Krankenkasse, Erwerbslosenversicherung usw.

b) Prüfung der Verbuchung. Die Prüfung der Verbuchung der ausbezahlten Lohnbeträge in der kaufmännischen Buchhaltung stellt eine formelle Prüfungstätigkeit dar, da es sich hierbei darum handelt, die Übereinstimmung der verbuchten Beträge mit den formell und materiell geprüften Buchungsunterlagen festzustellen. Darüber hinaus aber wird der Revisor auch zu prüfen haben, ob die Beträge den in Betracht kommenden Konten belastet sind, wobei ihm das Vorhandensein eines Kontenplanes wertvolle Dienste leistet. Besteht ein solcher nicht, so muß der Revisor seine Prüfung auf die Feststellung beschränken, ob die Verbuchung der Löhne den allgemeinen Grundsätzen der Buchhaltung entspricht.

Noch schwieriger ist für den Revisor die Prüfung der Verteilung der Löhne in der Betriebsbuchhaltung auf die einzelnen Kostenstellen und Kostenträger. Zur Vornahme dieser materiellen Prüfung ist eine eingehende Kenntnis der Eigenarten des zu revidierenden Betriebes erforderlich, die im allgemeinen von dem Revisor nicht gefordert werden kann. Er muß daher hier seine Prüfung auf die Feststellung der formellen Übereinstimmung des Zahlenmaterials der Belege mit den Buchungen beschränken. Dasselbe trifft für die Lohnstatistiken zu.

Eine Nachprüfung der Personalkonten, auf denen die in den einzelnen Lohnperioden an die einzelnen Arbeiter ausgezahlten Lohnbeträge vermerkt werden, dürfte im Hinblick auf die Bedeutungslosigkeit der Personalkonten für das Rechnungswesen und mit Rücksicht auf die darauf zu verwendende Zeit als überflüssig betrachtet werden, zumal wenn die Eintragungen im Durchschreibeverfahren erfolgen und somit die Richtigkeit der Eintragungen bereits durch die materielle und formelle Prüfung des Inhaltes der Lohnlisten festgestellt ist.

C. Revisionsbericht.

Die Erstattung eines schriftlichen Berichtes nach vollzogener Revision wird heute als üblich und in vielerlei Hinsicht als unbedingt erforderlich angesehen. Insbesondere durch die früher betonte Funktion des Revisors als Berater wird die Ausarbeitung eines klaren und sachlichen Berichtes zur unbedingten Notwendigkeit, da die Ausführungen des Revisors oft maßgebenden Einfluß auf die Geschäftsführung haben und für Maßnahmen betriebstechnischer oder betriebspolitischer Art, die im Zusammenhang mit der durchgeführten Revision stehen, als Unterlage dienen.

Der Inhalt des Revisionsberichtes wird sich entsprechend dem Zweck der Revision gestalten. Der Revisor wird vor Abfassung des Revisionsberichtes eine Disposition aufzustellen haben, wie er den Aufbau des Berichtes vornehmen will. Der praktische Wert eines Revisionsberichtes liegt zum Teil in einer klaren Einteilung, die eine leichte Orientierung über den Bericht ermöglicht. Klarheit und Sachlichkeit muß überhaupt als oberster Grundsatz bei Abfassung eines Revisionsberichtes gelten; Nebensächlichkeiten der Revision haben in dem Bericht keinen Platz.

„Der Revisionsbericht bezweckt ein objektives Bild, nicht nur über die Buchführung des Unternehmens, sondern auch über die Durchführung der Revision zu geben, indem er den Revisionsstoff selbst, sowie Art und Umfang der revisionstechnischen Durchführung und der Revisionsergebnisse schildert“ [38]). Darüberhinaus soll der Revisor aber auch den Unternehmer über die sich im Zusammenhang mit den Ergebnissen der Revision ergebenden Fragen beraten, so daß der Revisionsbericht in den meisten Fällen in ein Gutachten überzugehen pflegt.

Es ist verschiedentlich der Vorschlag gemacht worden, eine Normierung des Revisionsberichtes vorzunehmen. Eine Normierung dürfte jedoch nur der äußeren Form nach angebracht sein, was auch Greiner [39] vorschlägt. Er empfiehlt:

1. Einheitlichen Umschlag.
2. Besonderes Inhaltsverzeichnis.
3. Fortlaufende Numerierung jedes Gedankens und jedes neuen Gesichtspunktes.
4. Einheitliche Durchführung des Berichtes.
5. Einheitliches Siegel der Revisoren.

---

38. Voß, a. a. O., S. 254.
39. Greiner, Die kaufmännische Kontrolle der Unternehmung.

Die sachliche Gliederung, auf die es in der Hauptsache bei der Berichterstattung ankommt, muß dem die Revision ausführenden Revisor überlassen bleiben. Er wird an den erteilten Auftrag anknüpfen, gerade wie die Revision selbst von dem erteilten Auftrag auszugehen hat. Es wird den persönlichen Eigenschaften des Revisors überlassen bleiben, die sachliche Gliederung des Revisionsberichtes so zu wählen, daß sich aus ihr bereits ein klarer Überblick über die durchgeführte Revision ergibt, der jederzeit auch eine Orientierung über Einzelgebiete der Revision ermöglicht.

Eine der möglichen Gliederungen bei einer Lohnrevision ist folgende:

1. Auftraggeber, Auftrag mit Angabe des Zweckes und Anlasses der Revision.
2. Kurze Darstellung der bestehenden Lohnorganisation ohne Kritik.
3. Bezeichnung der ausgewählten Lohnperioden, die einer eingehenden Prüfung unterzogen wurden.
4. Art der angewandten Prüfungstechnik und Darstellung des Revisionsganges.
5. Mitteilung der Ergebnisse der Prüfung in rechnungsmäßiger Hinsicht.
6. Kritik der Organisation.

Anhang: Auswertung der Prüfungsergebnisse.

7. Die Auswirkung festgestellter Mängel für den Betrieb.
8. Organisationsvorschläge, insbesondere Darstellung möglicher Maßnahmen zur Vermeidung festgestellter Fehler.
9. Lohnpolitische Vorschläge.

Eine weitere Unterteilung einzelner dieser Hauptpunkte dürfte von Fall zu Fall angebracht sein.

SCHLUSS.

Die Bedeutung der Revision des Lohnwesens für die Unternehmung.

In der Regel erfolgt die Revision des Lohnwesens im Zusammenhang mit der Kassenrevision. Wenn auch die Kassenrevision den äußeren Anlaß für die Lohnrevision darstellt, so hat doch die Lohnrevision in erster Linie Bedeutung für die Selbstkostenrechnung. Es ist erklärlich, daß die Lohnrevision in Verfolg der Kassenrevision vorgenommen wird, da die ausgezahlten Lohnbeträge große Ausgangsposten darstellen. Die rechnungsmäßige Lohnrevision ist zu unterscheiden von der Revision der Löhne in Bezug auf ihre Angemessenheit zur Leistung. Diese Prüfungsfunktion ist nicht mehr zu dem Aufgabenkreis der rechnungsmäßigen Lohnrevision, die in die Revision der Lohnabrechnung und Lohnverbuchung zerfällt, zu zählen, sondern einmal Aufgabe des Technikers, der die Leistung in technischer Beziehung beurteilen kann, zum andern aber Aufgabe der Revision der Selbstkostenrechnung, die notwendigerweise die Beachtung der Marktwirtschaft einschließen muß.

Wir unterschieden also die Beeinflussung der Preisbildung durch die Marktwirtschaft einerseits, durch das innerbetriebliche Lohnwesen andererseits. Die Wirkung kann in beiden Fällen die gleiche sein. Zu hohe Verkaufspreise infolge unrichtiger Selbstkostenrechnung auf Grund fehlerhafter Lohnrechnung können genau wie zu hoch bemessene Löhne gegenüber der Einschätzung der Löhne durch die Konsumenten im Preis der Produkte zu verminderter Konkurrenzfähigkeit und damit zur Absatzstockung führen, die die Ausnutzung des möglichen Beschäftigungsgrades verhindert.

Die Behandlung der rechnungsmäßigen Lohnrevision war die Aufgabe der vorliegenden Arbeit. Ausgehend von der Stellung des Lohnes in der Selbstkostenrechnung haben wir die Grundlagen für die Vornahme der Revision des Lohnwesens dargestellt. Träger dieser Grundlagen sind einmal die Unternehmung, die für eine systematische Eingliederung des Lohnwesens in die Gesamtorganisation des Rechnungswesens Sorge zu tragen hat, zum andern der Revisor, der sowohl genaue Kenntnis der betrieblichen Gesichtspunkte des Lohnwesens haben muß, als auch darüber hinaus die möglichen Fehlerquellen kennen und die revisionstechnischen Mittel anzuwenden verstehen muß. Er hat die Revision des Lohnwesens in materieller und formeller Hinsicht durchzuführen, um sich Klarheit über die Ordnungsmäßigkeit des Lohnwesens zu verschaffen oder die bestehenden Mängel festzustellen und ihre Ursache zu erkennen, damit Maßnahmen zu deren Vermeidung für die Zukunft getroffen werden können. Außerdem wird er auf Grund seiner Sachkenntnis beratend bei der Gestaltung des Lohnwesens mitwirken, und so über seine Tätigkeit als Revisor hinaus zum Wirtschaftsberater werden.

Abgeschlossen am 31. Mai 1933.

Literaturverzeichnis.

Ballewski-Lewin: Der Fabrikbetrieb. Berlin 1919.
Beigel, R.: Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision. Dresden 1924.
Bloß: Lohn und Löhnungsarten. Dresden 1919.
de Boor, Hans Otto: Zivilprozeßrecht. In Handelshochschule, Bd. III.
Calmes, Albert: Der Fabrikbetrieb. Leipzig 1916.
Le Coutre, Walter: Fabrikorganisation. In Handelshochschule Bd. I.
Daele-Nertinger: Die moderne Fabrikbuchhaltung. Stuttgart 1922.
Daele-Winkler: Der moderne Fabrikbetrieb und seine Organisation. Stuttgart 1923.
Diehl-Mombert: Der Arbeitslohn. Karlsruhe 1919.
Erlacher, Georg J.: Organisation von Fabrikbetrieben. Hannover 1908.
Flörsheim, Werner: Revision und Kontrolle. Frankfurter Dissertation.
Fritz, J.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. In Handelshochschule Bd. IV.
Gerson, Otto: Organisation, Statistik und systematische Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen. Augsburg 1926.
Gerstner, Paul: Revisionstechnik. Berlin und Leipzig 1925.
Greiner, Martin: Die kaufmännische Kontrolle der Unternehmung. Berlin und Wien 1928.
Großmann, H.: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre.
Grull, Werner: Die Organisation von Fabrikbetrieben. Leipzig 1920.
Hartleib, Fr. W. O.: Die Lohnbuchführung. Berlin 1908.
Jenny-Niedermeyer: Die Hintertüren der Buchhaltung. Berlin 1927.
Koch, Mathias: Bilanzkniffe und Buchführungsschliche. Stuttgart 1931.
— — Prämienlöhne. Leipzig 1919.
Kramer, Gottfried: Moderne Revisions- und Kontrolleinrichtungen im kommunalen Rechnungs- und Kassenwesen. Berlin 1914.
Leitner, Friedrich: Die Kontrolle, Revisionstechnik und Statistik in kaufmännischen Unternehmungen. Frankfurt a. M. 1923.
Kalveram, W.: Buchhaltungslehre. In Handelshochschule Bd. I.
Lewin, C. M.: Werkstättenbuchführung für moderne Fabrikbetriebe. Berlin 1918.
Lilienthal, J.: Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenrechnung der Firma Ludwig Loewe & Co. A.G., Berlin. Berlin 1914.
Linhardt, Hans: Die Kontrolle im Bankbetrieb. Stuttgart 1926.
Lohmann, Martin: Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung. Berlin, Leipzig 1928.
Meltzer, Heinrich: Deutscher Revisorenspiegel. Berlin, Leipzig 1927—30.
Moral, Felix: Revision und Reorganisation industrieller Betriebe. Berlin 1924.
Muß, Karl: Allgemeine Volkswirtschaftslehre. In Handelshochschule Bd. II.

Peiser, Herbert: Grundlagen der Betriebsrechnung. Berlin 1923.
Penndorf, B.: Industriebetriebslehre. In Handelshochschule Bd. I.
Porges, Carl: Die Organisation einer Großbank. Leipzig 1911.
Porzig, Curt: Die Statistik im Industriebetrieb. Stuttgart 1917.
— — Die Technik der Bücher- und Bilanzrevision. Stuttgart 1920.
Rahm, Walter: Der Lohn im Fabrikbetrieb. Stuttgart 1929.
Reichel, Kurt: Die Lohnabteilung. Berlin 1924.
Schmalenbach, Eugen: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1930.
— — Der Kontenrahmen. Leipzig 1927.
Schmidt, Fritz: Kalkulation und Preispolitik. In Handelshochschule Br. I.
Schreier, Johs.: Kontrolle und Revision. Hamburg 1925.
Schuchardt, Gustav: Die Kontrolle industrieller Betriebe. Berlin 1907.
Selter: Zusammenstellung der wichtigsten Lohn- und Ertragsbeteiligungsformen. Berlin 1920.
Seubert, Rudolf: Aus der Praxis des Taylor-Systems. Berlin 1920.
Taylor, Frederick Winslow: Die Grundsätze wissenschaftlicher Betriebsführung. München, Berlin 1919.
Voß, Wilhelm: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Stuttgart 1930.
Zach, Lorenz: Die Statistik in kaufmännischen und industriellen Betrieben. Leipzig 1916.
Ziegler, Julius: Bücher- und Bilanzrevision. In Handelshochschule Bd. IV.
Zörner: Betriebsstatistik und Betriebskontrolle.

Stern: Buchhaltungslexikon.
Nicklisch: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.
— — Handwörterbuch der Staatswissenschaften.

Zeitschriften:
Archiv der Fortschritte 1926, 1927.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1931 (Z.f.B.).
Zeitschrift f. handelswissenschaftl. Forschungen XIII.
Zeitschrift Organisation 1925, 1926.
Der praktische Betriebswirt 1931.

Lebenslauf.

Am 18. März 1908 wurde ich als Sohn des Prokuristen Wilhelm Wagner zu Frankfurt a. M. geboren. Von Ostern 1914 ab besuchte ich die Klinger-Oberrealschule zu Frankfurt a. M., die ich Ostern 1923 mit dem Reifezeugnis für Obersekunda verließ. In der Lederwarenfabrik Heymann & Bachert, Frankfurt a. M.-Offenbach a. M., absolvierte ich meine kaufmännische Lehre, nach deren Beendigung ich noch $^3/_4$ Jahre in der gleichen Firma als Handlungsgehilfe tätig war.

Ostern 1926 trat ich aus der Lederwarenfabrik aus, um mich dem betriebswirtschaftlichen Studium zu widmen. Nach viersemestrigem Studium an der Universität Frankfurt bestand ich im Mai 1928 die Prüfung für praktische Kaufleute. Im Oktober 1928 legte ich die Sonderreifeprüfung vor dem Prüfungsausschuß am Provinzialschulkollegium in Kassel ab. Sodann studierte ich noch drei Semester an der Universität Frankfurt, wo ich im Februar 1930 die kaufmännische Diplomprüfung bestand. Nach weiterem einsemestrigem Studium und praktischer Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder legte ich am 28. Juli 1933 die Doktorprüfung ab.

Ernst Wagner.